



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

## **LA INEQUIDAD PROCESAL DEL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL**

**TESIS**

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:

**DOCTOR EN DERECHO**

PRESENTA:

**RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, HORTENCIA**

ASESOR: RAMÍREZ SOLTERO, YOLANDA CRISTINA

MÉXICO, D.F.

2009



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis está 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.

El científico investiga y se esfuerza,  
por quitarle a la realidad,  
el misterio que la ignorancia le atribuye.

KANT.

Agradezco a Dios por el Don más preciado:

LA VIDA

Con todo cariño a mis padres:

Por enseñarme que al trabajar con constancia  
se puede obtener el fin que se persigue.

**Agradezco a mis hermanas y hermano,  
por compartir las mejores cosas de la vida.**

**A todas las personas que han estado cerca de mí,  
brindándome su apoyo.**

**Dr. Eduardo Martínez de la Vega y Gloria**

*In memoriam*

**Un agradecimiento especial a la Doctora  
Yolanda Cristina Ramírez Soltero  
por su apoyo a esta investigación.**

**A todos los maestros que contribuyeron  
a mi formación profesional.**

**ÍNDICE**  
**“La inequidad procesal del recurso de revisión fiscal”**

<b>Índice</b>	I
<b>Introducción General</b>	VII
<b>CAPÍTULO 1</b>	
<b>Los sujetos en materia tributaria en México</b>	
Sumario	1
Abreviaturas	3
Hipótesis del capítulo	5
Objetivo capitular	7
Introducción capitular	9
1. Generalidades	11
1.1. El sujeto activo	17
1.2 El poder tributario	22
1.2.1 Caracteres del poder tributario	24
1.3 La soberanía	26
1.4 La competencia	30
1.5 Limitaciones constitucionales del poder tributario	31
1.5.1 Legalidad tributaria	32
1.5.2 La garantía de proporcionalidad	35
1.5.3 El principio de equidad	40
1.5.4 El destino de los gastos públicos	44
1.5.5 Principio de igualdad y prohibición de leyes privativas	47
1.5.6 El derecho al trabajo	48
1.5.7 Derecho de petición	50
1.5.8 Garantía de audiencia	50
1.5.9 Garantía de legalidad	55
1.5.10 Prohibición de costas judiciales	57



1.5.11 Confiscación de bienes	58
1.5.12 La exención de impuestos	61
1.6 El sujeto pasivo	64
1.6.1 Calidades y atributos de los sujetos pasivos	69
1.6.1.1 La capacidad del sujeto pasivo	70
1.6.1.2 El nombre	76
1.6.1.3 El patrimonio	77
1.6.1.4 El domicilio	78
1.7 Circunstancias subjetivas	84
Conclusiones capitulares	89
Fuentes bibliográficas capitulares	91

## **CAPÍTULO 2**

### **Las resoluciones administrativas**

Sumario	101
Abreviaturas	103
Hipótesis del capítulo	105
Objetivo capitular	107
Introducción capitular	109
2. Las resoluciones administrativas	111
2.1 Tipos de resoluciones	113
2.1.1 Resoluciones definitivas	113
2.1.1.1 Causa estado	115
2.1.1.2 La firmeza de las resoluciones	116
2.1.2 La cosa juzgada	117
2.2 El juicio de lesividad	122
2.3 La sentencia	136
2.4 Presunción de legalidad	143
2.5 El derecho de petición	148
2.5.1 El silencio de la autoridad	152

2.5.2 La negativa ficta	155
2.5.3 La positiva ficta	164
2.6 Las consultas en materia fiscal	167
2.7 La cancelación	171
2.8 La condonación	175
2.8.1 El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación	176
2.8.2 El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación	179
2.8.3 La facultad discrecional	184
2.9 La prescripción fiscal	186
2.10 La caducidad	196
2.11 Diferencias entre la prescripción y la caducidad	204
Conclusiones capitulares	209
Fuentes bibliográficas capitulares	211

### **CAPÍTULO 3**

#### **Diversos medios de impugnación en materia tributaria**

Sumario	223
Abreviaturas	225
Hipótesis del capítulo	227
Objetivo capitular	229
Introducción capitular	231
3. El acto administrativo	233
3.1 Clasificación del acto administrativo	236
3.1.1 Elementos del acto administrativo	237
3.1.2 Caracteres del acto administrativo	239
3.1.3 Extinción del acto administrativo	243
3.2 El recurso administrativo	243
3.2.1 Concepto de recurso	244
3.3 Elementos de los recursos	248
3.4 Clasificación de los recursos	249

3.5 Diversos recursos administrativos	252
3.5.1 Recurso de revocación del Código Fiscal de la Federación	253
3.5.2 Recurso de revisión de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo	259
3.5.3 Recurso de inconformidad de la Ley del Seguro Social	265
3.5.4 Recurso de inconformidad de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores	266
3.5.5 Recurso de la Ley de Coordinación Fiscal	267
3.5.6 Recurso de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos	269
3.6 Las medidas cautelares	271
3.6.1 la suspensión	274
3.7 El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	281
3.7.1 Ley de Justicia Fiscal de 1936	283
3.7.2 El Código Fiscal de la Federación de 1938	284
3.7.3 El Código Fiscal de la Federación de 1967	285
3.7.4 El Código Fiscal de la Federación de 1981	287
3.7.5 Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	289
3.8 El juicio contencioso administrativo	289
3.9 El juicio de amparo en materia tributaria	295
Conclusiones capitulares	303
Fuentes bibliográficas capitulares	305

## **CAPÍTULO 4**

### **Sinopsis histórica del recurso de revisión fiscal**

Sumario	315
Abreviaturas	317
Hipótesis del capítulo	319
Objetivo capitular	321
Introducción capitular	323
4. Generalidades	325

4.1 La Ley de Justicia Fiscal de 1936	331
4.2 El Código Fiscal de la Federación de 1938	334
4.3 Decreto de 1946	335
4.4 Decreto de 1948	338
4.5 El Código Fiscal de la Federación de 1967	346
4.6 La Reforma Constitucional de 1967	353
4.7 El Código Fiscal de la Federación de 1983	354
4.8 Reforma Constitucional de 1987	357
4.9 Reforma Fiscal de 1988	358
4.10 Reforma Fiscal de 1995 y 1996	359
4.11 Reforma Fiscal de 1997	360
4.12 Reforma Fiscal de 2005	362
Conclusiones capitulares	367
Fuentes bibliográficas capitulares	369

## **CAPÍTULO 5**

### **La inequidad procesal tributaria**

Sumario	375
Abreviaturas	377
Hipótesis del capítulo	379
Objetivo capitular	381
Introducción capitular	383
5. El artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo	385
5.1 La cuantía del asunto	390
5.1.1 La importancia y trascendencia	392
5.1.2 Procedencia del recurso de revisión fiscal	394
5.1.3 Los servidores públicos	401
5.1.4 Resoluciones en comercio exterior	405
5.1.5 Aportaciones de seguridad social	406
5.2 Revisión adhesiva	407

5.3 El Artículo 64 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo	411
5.3.1 La resolución del recurso de revisión fiscal	412
5.4 La inequidad procesal del recurso de revisión fiscal	414
I. Principio de supremacía constitucional	417
II. Principio de inequidad procesal	418
5.5 Diferencias	421
5.6 Derecho comparado	422
5.6.1 España	423
5.6.2 Italia	424
5.6.3 Alemania	426
5.6.4 Francia	427
5.7 Soluciones	429
5.7.1 Propuestas	432
Conclusiones capitulares	437
Fuentes bibliográficas capitulares	439
Conclusión General	447
Fuentes bibliográficas generales	449

## **Introducción General**

Es incuestionable, que en la mayoría de las legislaciones del mundo, y de forma específica en las leyes mexicanas; el estado moderno se estructura y organiza con base en las leyes constitucionales y que ha sido de interés de las autoridades el control de la legalidad de sus actos administrativos, ya que su imperfección adquiere importantes resoluciones o actos administrativos.

En el país se han realizado grandes esfuerzos para que las legislaciones vayan al ritmo de la modernidad; sin embargo, aún cuando no se ha realizado completamente, se dice que ellas tendrán su propio proceso evolutivo.

Notable es el desarrollo de México, pero las autoridades preocupadas por ajustar los procedimientos a las normas, voluntaria o involuntariamente han ocasionado ciertas situaciones de notable particularidad; por lo que, dentro de esta investigación intitulada "La inequidad procesal del recurso de revisión fiscal", se plantea demostrar si existe la irregularidad que exprese esa inequidad en la interposición o agotamiento de ese medio de defensa por la autoridad y la equiparación que se realiza con el juicio de amparo que promueve el contribuyente.

En efecto, representa grandes esfuerzos encontrar la solución al problema que se puede producir, pero es innegable que en materia fiscal sus peculiaridades revisten gran importancia.

Pretendiendo facilitar el desarrollo de este tema se ha dividido para su estudio en cinco capítulos; el primero de ellos llamado "Los sujetos en materia tributaria en México", en el que se inicia por señalar los antecedentes de los sujetos de la relación jurídico tributaria; se describen sus facultades y características para delimitarlos, así como lo relativo al poder tributario y sus límites.

Particular relevancia adquiere el capítulo 2 de esta investigación que se describe como de "Las resoluciones administrativas" ya que de forma directa y oportuna se requiere atender a sus generalidades, a fin de evitar la confusión; así pues, profundizar en el análisis de las resoluciones dictadas, los tipos y sus efectos.

Es cierto que, el hombre ha tenido la necesidad de hacer valer ciertos medios de defensa, pero la falta de certeza en la correcta aplicación de las regulaciones fiscales; lo han conducido con frecuencia al incumplimiento de sus obligaciones con responsabilidad.

Por lo que, en el tercer capítulo intitulado “Diversos medios de impugnación en materia tributaria”, se tratan brevemente algunas características de los medios de defensa, comúnmente conocidos como recursos administrativos, los cuales constituyen para algunos, efectivos medios de defensa y para otros, sólo se retarda el inicio del procedimiento, esto es, más que un medio de defensa se convierte en un obstáculo.

De igual forma, se describe todo lo relativo al origen del actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con las adecuaciones a las reformas que exige la administración de justicia; y la delimitación en el juicio contencioso administrativo en la práctica conocido como juicio de nulidad; y el juicio de amparo, con el objeto de garantizar sus diferencias.

Ahora bien, es precisamente con el capítulo cuarto llamado “Sinopsis histórica del recurso de revisión fiscal”, en el que se delimita su origen y a partir de éste la oportunidad de generar en el lector la inquietud por leer estas líneas con la intención de crear algunos cuestionamientos que en la materia ocasionalmente pueden ser resueltos con el conocimiento y la aplicación práctica de éste al mundo real y sobre todo al mundo legal.

La administración no puede conceder prerrogativas o privilegios a unos y negar arbitrariamente derechos a otros, que debe guardar la imparcialidad, con el fin de mantener el imperio de la legalidad y la justicia en el funcionamiento administrativo.

En el capítulo quinto denominado “La inequidad procesal tributaria” se precisa lo correspondiente al recurso de revisión fiscal; causa de nuestro interés y motivo de esta investigación, con el objeto de llegar a delimitar, si efectivamente a través de la interposición de este medio de defensa se puede generar la desigualdad procesal entre las partes, es decir, entre la autoridad y el contribuyente, así como que no quede duda de su existencia en otros sistemas jurídicos.

## **Capítulo Primero: Los sujetos en materia tributaria en México**

**Sumario:** Abreviaturas. Hipótesis del capítulo. Objetivo capitular. Introducción capitular. 1. Generalidades. 1.1 El sujeto activo. 1.2 El poder tributario. 1.3 La soberanía. 1.4 La competencia. 1.5 Limitaciones constitucionales del poder tributario. 1.6 El sujeto pasivo. 1.7 Circunstancias subjetivas. Conclusiones capitulares. Fuentes bibliográficas capitulares.



## **Abreviaturas**

(CCVF)	Código Civil Federal
(CFF)	Código Fiscal de la Federación
(CPEUM)	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
(RCFF)	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
(RTFF)	Revista del Tribunal Fiscal de la Federación
(SCJN)	Suprema Corte de Justicia de la Nación

### **Hipótesis del capítulo**

1. Si el sujeto activo de la relación jurídico tributaria ejerce el poder tributario, tendrá límite el ejercicio de ese poder.
2. Existe igualdad de los sujetos en materia tributaria como en las otras relaciones jurídicas; considerando sus derechos y obligaciones.

### **Objetivo capitular**

Describir y delimitar a través de los sujetos de la relación jurídico tributaria, comúnmente llamados el sujeto activo y pasivo, sus particularidades, destacándose algunos conceptos jurídicos importantes como el poder tributario y las limitaciones constitucionales que se presentan a éste, así como lo correspondiente a la soberanía.

## **Introducción capitular**

En la materia fiscal como en las otras; se presenta la intervención de dos o más sujetos a quienes se les atribuye la transformación o realización de diversos actos que modifican o afectan el ámbito en el que se desarrolla cada uno; pero, es tema de interés la relación entre los sujetos jurídico tributarios fiscales, a fin de establecer quienes se encuentran obligados a contribuir, y generar con ello el ingreso para el cumplimiento del objetivo de la autoridad.

Los constantes cambios legislativos que se han presentado en esta materia en años recientes, provocan necesariamente el estudio de los sujetos de la relación jurídico tributaria, toda vez que, son los que generalmente intervienen en un proceso, los cuales son de dos clases: un sujeto activo y un sujeto pasivo, e incluso el cobro coactivo para el cumplimiento de las obligaciones fiscales que el primero ejerce sobre el segundo.

En estos puntos a desarrollar se describe lo correspondiente al origen de ese sujeto activo, con el objeto de identificar al órgano encargado de la defensa del interés fiscal, así como las particularidades de dichos sujetos.

De tal forma que, el sujeto pasivo al ser gravado en proporción a su capacidad, el pago del impuesto signifique el mismo sacrificio para cada uno de los contribuyentes.

Además, diversas figuras jurídicas relacionadas con los sujetos afectos a la relación tributaria sustantiva, que a través del tiempo han sufrido cambios, especialmente que la autoridad fiscal lleve a cabo una mejor administración de los ingresos fiscales, y el cumplimiento de las obligaciones fiscales por el contribuyente.

## CAPÍTULO PRIMERO

### Los sujetos en materia tributaria en México

#### 1. Generalidades

Siempre que se inicia una investigación de contenido fiscal, puede considerarse que no será sencillo adentrarse en el tema central y que tampoco será de forma inmediata; es por ello que pretendiendo la claridad en esta investigación, se tocarán ciertos puntos que permitan conocer; primero los elementos y características de cada figura jurídica; y posteriormente su esencia, por lo que se parte por establecer los elementos de la obligación fiscal, que se encuentran íntimamente relacionados: Los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico.

Estos elementos, son necesarios y se ha dicho que la falta de alguno de ellos, impide que la obligación exista, es decir, que nazca.

Los subjetivos; se integran por el sujeto activo en el derecho fiscal comúnmente conocido como la autoridad: Federal, Estatal o Municipal, y el sujeto pasivo que es el contribuyente.

Por lo que corresponde al objeto, toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, es decir, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; no obstante, cuando se habla de objeto del tributo, se hace referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición.

Por su parte, Urbina Nandayapa señala: "El objeto del tributo es el acto o hecho gravado por la ley que al ser realizado por el contribuyente, hace coincidir a éste en el hecho generador y hace nacer la obligación de pago del tributo".<sup>1</sup>

El objeto del tributo será lo que se grava por la ley, esto es, el ingreso o cantidad que el contribuyente entera al Estado, cuando cae en el supuesto marcado por la propia ley.

Así, "el objeto de la contribución; en su significado material es la manifestación de la realidad económica que trata de someterse a la imposición, como: El ingreso obtenido, la circulación de la riqueza, la cantidad pagada en la compra de bienes, la cantidad pagada en la prestación de servicios, etcétera. En consecuencia haciendo abstracción de la forma en que se manifieste el objeto del tributo, puede afirmarse que el objeto de la contribución será el bien gravado en un sentido amplio".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> URBINA NANDAYAPA, ARTURO. *Aspectos básicos del derecho tributario*, Editorial Delamar, S. A. de C. V., México, 2000, p. 16.

<sup>2</sup> JIMÉNEZ CARRASCO, Jorge. "La facultad de atracción de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Número 5, Mayo de 1988, México, pp. 151 y 152.

Porrás y López distingue el objeto del impuesto, del objeto de las obligaciones fiscales. Al mencionar que, “el objeto del impuesto es la situación jurídica abstracta que señala la ley como generadora del crédito fiscal, en tanto que el objeto de la obligación fiscal es dar, es decir, entregar una cosa en dinero, de hacer alguna cosa o de no hacer nada”.<sup>3</sup>

El objeto del impuesto es el supuesto generador establecido en la Ley que genera el crédito fiscal; por el contrario, el objeto de la obligación fiscal, es hacer o no hacer algo.

Francisco de la Garza ha expresado que el objeto de pago está sujeto a los siguientes principios:

a) Principio de identidad, por virtud del cual ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra. Si la deuda fiscal es de dinero, el deudor no podrá liberarse entregando otra clase de bienes.

b) Principio de integridad, es aquel en que la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha. Mientras la deuda no este totalmente pagada se sigue generando la obligación accesoria del pago de intereses moratorios (recargos) por las cantidades insolutas, y la deuda se considera incumplida para efectos del procedimiento coactivo de cobro.

c) Principio de indivisibilidad, por virtud del cual el pago no podrá hacerse parcialmente sino en virtud de convenio expreso o de disposición de la ley.<sup>4</sup>

El objeto de la contribución se cumple con el pago de la cantidad adeudada y no con otra cosa, en el tiempo establecido por la ley o así convenido, ya que en caso contrario se generará el pago de intereses moratorios.

Asimismo, se encuentra la relación jurídico tributaria; ésta se establece entre el deudor (sujeto pasivo o contribuyente) y el acreedor (autoridad fiscal).

Se dice que, “las relaciones jurídicas fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de receptor de cualquier ingreso. En cambio, las relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos. Existen relaciones jurídicas que tienen como contenido el pago de prestaciones que son

---

<sup>3</sup> PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Derecho procesal fiscal*, Tercera edición, Textos Universitarios, México, 1977, p. 105.  
Se puede definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición. Véase a RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL. *Derecho fiscal*, Segunda edición, Porrúa, México, 1986, p. 112.

<sup>4</sup> Véase a GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Derecho financiero mexicano*, Décimo octava edición, Porrúa, México, 2000, pp. 600 y 601.

fiscales, pero que no son tributarias, como el pago de una multa o el pago de los gastos de ejecución”.<sup>5</sup>

La relación jurídico tributaria adquiere hoy extraordinaria importancia “al aumentar la actividad tributaria, cuantitativa y cualitativamente, y por constituir un procedimiento óptimo para el estudio y la explicación del contenido del derecho tributario”.<sup>6</sup>

Giannini, fue el primero en establecer el concepto de relación jurídico-tributaria. En su concepto, de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: “La relación jurídico-tributaria, es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y aún obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas y negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad”.<sup>7</sup>

Esto es, considera la relación jurídico tributaria de contenido complejo, y en contra de Giannini. Otros tratadistas como Jarach rechazan esta posición, no admite esa complejidad de la relación jurídico-tributaria. Para este autor “se trata de una simple relación obligacional al lado de la cual existen otras relaciones distintas como serían las formales. Opina que mezclar todo esto en una única relación jurídica es ignorar la característica esencial del estudio científico. Por ello, incluye en el concepto de la relación jurídico tributaria, sólo el aspecto sustancial, o sea, la obligación o deuda tributaria”.<sup>8</sup>

Mas en todos los autores, e incluso en aquellos tratadistas que han estudiado con mayor detalle y cuidado la relación tributaria, como son los italianos, tampoco aparece recogida esta diferencia con excesiva claridad porque suelen tener una sola expresión “*accertamento*”,<sup>9</sup> para englobar todos estos conceptos que en el derecho tributario necesitan diferenciarse. “Si la relación desemboca en situación y si ésta a su vez, genera en una obligación tributaria, la exteriorización administrativa de esta obligación es la liquidación”.<sup>10</sup>

<sup>5</sup> *Ibidem*. p. 451.

<sup>6</sup> AMORÓS RICA, NARCISO. *Derecho tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1963, pp. 209 y 211.

<sup>7</sup> GIANNINI, ACHILE DONATO. *Instituciones de derecho tributario (Istituzioni di diritto tributario)*, Traducción por Fernando Sáinz de Bujanda, Séptima edición, Madrid, 1957, pp. 218 y 219.

Berliri por su parte, precisa que denominando obligación tributaria a la relación jurídica que se da entre la autoridad y el contribuyente, se comprende que ésta es solamente una de las diversas clases de relaciones jurídicas, aunque la más importante, reguladas por las normas tributarias, y que, por otra parte, dicha relación obligacional se inserta, a su vez, en una relación jurídica más compleja: La relación jurídico tributaria.

En consecuencia, la presencia de una obligación tributaria actual, es necesaria para que exista una relación jurídica, toda vez que esa obligación constituye el núcleo central de esta relación. Véase a BERLIRI, ANTONIO. *Principios de derecho tributario (Principii di diritto tributario)*, Vol. II, Traducción por Fernando Vicente-Arche Domingo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 122.

<sup>8</sup> JARACH, DINO. *Curso de impuestos*, Impreso en Casa Jacobo Peuser, Buenos Aires, Argentina, 1957, p. 26 y ss.

<sup>9</sup> Giuliani Fonrouge define el *accertamento* como el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Véase a GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. *Derecho financiero*, Vol. I, Sexta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 427.

<sup>10</sup> AMORÓS RICA, NARCISO. *Op. Cit.*, p. 250.

Francisco De la Garza cree que sí existe una pluralidad de relaciones jurídicas tributarias, independientes unas de otras cuyos elementos subjetivos pueden coincidir o ser diferentes, o bien sus contenidos ser distintos y los presupuestos también ser diferentes.<sup>11</sup>

Ernest Blumenstein “se refiere a la relación jurídico-tributaria como determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, que da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial y, por otra parte, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto con lo cual queda establecido el carácter paralelo de ambos deberes”.<sup>12</sup>

La relación jurídica ha sido considerada “como proceso o actividad de la Administración para comprobar en el caso concreto la existencia de todos los elementos sustanciales para poder llegar a una situación jurídica de tipo personal. Terminado este proceso, si la situación tributaria es de deber se convierte en obligación tributaria cuando la Hacienda normalmente así lo declare”.<sup>13</sup>

La relación jurídico tributaria ha sido definida por varios autores; entre ellos, Sánchez Gómez la concibe como “el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo, y a quién compete determinarlo y exigirlo”.<sup>14</sup>

Ese vínculo jurídico, permitirá que los sujetos de la relación tributaria, conozcan los efectos de la obligación que se genere, es decir, la obligación y la forma de extinguirla.

No hay que olvidar, “que esa relación jurídica se establece como consecuencia de la realización del hecho imponible, entre el contribuyente y el sujeto activo del tributo. Pero en dicha relación tributaria se hayan en una posición de igualdad; ambos se encuentran sujetos a la ley estando los derechos y obligaciones correspondientes indistintamente, sujetos al ordenamiento jurídico”.<sup>15</sup>

<sup>11</sup> Véase a GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, p. 454.

<sup>12</sup> BLUMENSTEIN, ERNEST. *Sistema di diritto delle imposte*, Dott Antonino Giuffrè Editore, Milano, 1954, p. 387 y ss.

<sup>13</sup> AMORÓS RICA, NARCISO. *Op. Cit.*, p. 237.

<sup>14</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Derecho fiscal mexicano*, Segunda edición, Porrúa, México, 2001, pp. 337 y 338.

<sup>15</sup> *Ibidem*. p. 456

El hecho imponible también es llamado presupuesto de hecho, hecho generador, soporte fáctico, *fattispecie*, *tatbestand*, *fait générateur*, *presupuesto*. Pese a que sería más correcto hablar de hecho tributario al determinante de la obligación en cuanto a las tasas y contribuciones especiales, cabe señalar que en forma genérica comúnmente se utiliza, sin embargo, la expresión hecho imponible, aun en estos casos en que no se trata de impuestos.

Por ende, a fin de guardar consonancia con esta terminología, se usa la expresión hecho imponible en forma amplia.

Constituye la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria, en la medida en que no se hayan configurado hipótesis legales neutralizantes (exenciones y beneficios tributarios). Véase a GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. *Derecho tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 310.

Pérez Royo ha señalado que el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Véase a PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario*, Séptima edición, Editorial Civitas, Madrid, 1997, p. 124.



El maestro Humberto Delgadillo ha dicho que la relación jurídico tributaria es “un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”.<sup>16</sup>

Esto es, el vínculo que se da entre los sujetos que transmiten, crean, modifican o extinguen derechos y obligaciones.

Pero, “esta facultad de exigir el impuesto siempre que se den las condiciones previstas en la ley, da origen a una relación jurídica legal de la que es titular activo el propio Estado. Una vez producida la obligación impositiva el Estado no aparece, pues, como titular de la potestad tributaria, sino como sujeto activo de una relación jurídica que ha tenido efecto por haber sido regulada en una ley promulgada en virtud de dicha potestad”.<sup>17</sup> Es decir, la relación jurídica tiene dos elementos personales, el acreedor y el deudor.

Ese enlace nace cuando una norma jurídica, con carácter general, obligatorio e impersonal tipifica el hecho generador del tributo, y demás elementos del mismo para que se pueda conocer, interpretar, entender y cumplir esa prestación, es por eso que desde el momento en que el Estado estatuye la obligación contributiva está fincando la esencia de la relación jurídico tributaria.

Es frecuente encontrar que los tratadistas, al hablar de la relación tributaria, se confunden con la obligación fiscal sustantiva, lo cual es equivocado ya que son dos conceptos distintos, pudiéndose dar el caso de que exista relación tributaria y no exista obligación fiscal sustantiva.

Emilio Margáin señala “que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria”,<sup>18</sup> por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

Sáinz de Bujanda distingue, “la relación jurídico tributaria en sentido amplio, como los vínculos jurídicos que produce la aplicación de las normas tributarias entre el ente público y los contribuyentes, de la relación tributaria en sentido estricto u obligación

---

<sup>16</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO. *Principios de derecho tributario*, Tercera edición, Editorial Limusa, México, 1995, p. 98.

<sup>17</sup> PERULLES BASSAS, JUAN JOSÉ. *Manual de derecho fiscal*, Librería Bosch, Barcelona, 1961, p. 242.

<sup>18</sup> MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Décima tercera edición, Porrúa, México, 1997, p. 291.

tributaria, la que sólo comprende el crédito del ente público y la consiguiente deuda tributaria a cargo de la persona obligada al pago”.<sup>19</sup>

Resulta clara la diferencia de la relación jurídico tributaria y la obligación tributaria, ya que la primera se presenta, como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, de donde se deriva que aquélla es el todo y ésta sólo una de sus partes.

Al realizar el presupuesto de referencia de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece.

Mario Pugliese ha dicho que, “es objeto de la relación tributaria la parte alícuota del patrimonio o del ingreso de los contribuyentes, o el porcentaje del precio o el valor de determinados bienes (impuestos sobre ventas y consumos), o la cantidad fija que el contribuyente debe entregar al Estado para pagar una deuda fiscal propia o ajena”.<sup>20</sup>

Los elementos estructurales de la relación tributaria son:

- a) El hecho generador del crédito fiscal o hecho imponible.
- b) Los elementos subjetivos, es decir los sujetos activos y pasivos.
- c) La base del impuesto.
- d) El tipo de gravamen, cuota o tarifa, y
- e) El periodo de imposición.

Con apoyo en Aguilar y Caballero se puede decir que “el vínculo jurídico que crea la ley entre el Fisco y el contribuyente, origina un crédito a favor del primero y la necesaria obligación de cubrirlo al segundo, por lo que el Poder Público, en su carácter de titular y de la Hacienda Pública, es la persona en quien reside el derecho y el contribuyente es el sujeto en quien recae la obligación. De ahí que el Fisco sea el sujeto activo y el contribuyente el sujeto pasivo, de toda relación tributaria”.<sup>21</sup>

En la relación jurídico tributaria se presentan los elementos de una situación tributaria, es decir, la posición en que se encuentran los sujetos de esa relación.

---

<sup>19</sup> SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO. *Lecciones de derecho financiero*, Novena edición, Editada en la Universidad Complutense, Sección de publicaciones, España, 1991, pp. 193 y 194.

<sup>20</sup> PUGLIESE, MARIO. *Instituciones de derecho financiero*, Segunda edición, Porrúa, México, 1976, p. 217.

<sup>21</sup> AGUILAR Y CABALLERO, ROBERTO. *Elementos de legislación fiscal*, Ediciones Aguilar, México, 1968, p. 53.

## 1.1 El sujeto activo

Los sujetos de la relación jurídico tributaria, son los que generalmente intervienen en un proceso, los cuales son de dos clases: Un sujeto activo y un sujeto pasivo.

Por regla general se establece que el fisco figure casi siempre como de la obligación, y el contribuyente como sujeto pasivo. Al hacerse aquí el análisis del sujeto activo en todas sus acciones y actitudes, se deberá entender que se está haciendo referencia al fisco, o bien como la autoridad fiscal.

Comúnmente, cuando el Estado tiene relación con el contribuyente, con motivo de los impuestos se le denomina Fisco, Hacienda o Tesorería. El origen de “la palabra fisco tomada de la jurisprudencia romana, se deriva del vocablo latino *Fiscus*, que significa cesta de mimbrés; y como era costumbre en la antigua Roma guardar el dinero en cestos, por metonimia, se dio el nombre al objeto guardado; usándose especialmente de esa denominación cuando se trataba del dinero del príncipe, para así distinguirlo del erario que era el tesoro público de la nación”.<sup>22</sup>

Asimismo, “se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del emperador, que era diferente al tesoro o erario estatal (*aerarium*). Las leyes castellanas daban el nombre de Fisco a la Cámara del Rey, al tesoro o al patrimonio de la casa real y el de Erario al tesoro público del Estado”.<sup>23</sup>

La palabra “Hacienda tiene su origen en el verbo latino *facera*, que significa cámara del tesoro y añadiendo el adjetivo pública significa, toda la vida económica de los entes públicos”.<sup>24</sup> Incluso algunos sostienen que “deriva del árabe *ckásena*, que significa cámara del tesoro”.<sup>25</sup>

Persiste desde luego la idea de que “la voz Hacienda deriva del latín *facienda*, de *facere* (hacer) y tanto puede referirse a determinadas clases de bienes como al total de ellos, siendo, desde el punto de vista, aplicada a la Hacienda Pública o del Estado. Sirve, por tanto, para designar al conjunto de contribuciones, impuestos, rentas, propiedades”.<sup>26</sup>

En México desde el 25 de octubre de 1821 existía la Junta de Crédito Público, pero es con la expedición del Reglamento Provisional para el Gobierno Interior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal del 8 de noviembre de 1821, a través del cual se crea la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda.<sup>27</sup>

<sup>22</sup> DUBLAN, MANUEL. *Derecho fiscal*, Porrúa, México, 1975, p. 6.

<sup>23</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 32a. edición, Porrúa, México, 1998, p. 20.

<sup>24</sup> VALDIVIESO, FEDERICO. *Apuntamientos de derecho fiscal mexicano*, México, 1976, p. 26.

<sup>25</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Op. Cit.*, p. 75.

<sup>26</sup> ZUBIZARRETA GUTIÉRREZ, JOSÉ. *Principios generales de la hacienda pública*, Tercera edición, Estados Artes Gráficas, Madrid, 1958, p. 14.

<sup>27</sup> Véase a DUBLAN, MANUEL Y LOZANO, JOSÉ MARÍA. *Legislación mexicana*, Tomo II, Imprenta del Comercio, México, 1876, p. 554.

Posteriormente, el Congreso Constituyente otorga a la Hacienda Pública la importancia que corresponde, cuando expide el Decreto para el Arreglo a la Administración de la Hacienda Pública el 16 de noviembre de 1824, por el que se otorga a la Hacienda la facultad de administrar todas las rentas pertenecientes a la Nación, inspeccionar las Casas de moneda y dirigir la Administración General de Correos, entre otras.<sup>28</sup>

Pero, el país se transformaba y se intentó precisar la forma en la que se manejarían las rentas de los Estados, por ello se expide el Reglamento del 5 de octubre de 1835, quedando a cargo de la Secretaría de Hacienda, la administración y vigilancia.<sup>29</sup>

Con las Bases Orgánicas de la República Mexicana en 1843 se otorga a la Hacienda el carácter de Ministerio de Hacienda, pero no es si no con el Decreto del 12 de mayo de 1853 cuando se le denomina por primera vez Secretaría de Hacienda y Crédito Público.<sup>30</sup>

De una u otra forma se reguló su función, sin embargo, es con la publicación de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal del 29 de diciembre de 1976, que pasa a formar parte de las atribuciones de la Secretaría de Programación y Presupuesto.<sup>31</sup> Además, el 21 de febrero de 1992 se publica la reforma que fusiona la Secretaría de Hacienda con la de Programación y Presupuesto.<sup>32</sup>

Se ha considerado a la Hacienda "como el conjunto de bienes que una entidad pública posee en un momento dado para llevar a cabo la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo y las que resulten a su cargo".<sup>33</sup>

La Hacienda Pública como organismo es la encargada de llevar a cabo la actividad financiera del Estado; su integración y funcionamiento se encuentra regulado por la ley, y es conocida como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no obstante aún cuando no se establecía que su función fuera la de recaudar impuestos, hoy en día esa es su actividad principal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado precedente al decir que por fiscal debe entenderse lo perteneciente al fisco, y esto significa, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo las autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión por mandato legal.

---

<sup>28</sup> *Ibidem*. p. 740.

<sup>29</sup> *Ibidem*. Tomo III, p. 78.

<sup>30</sup> Véase a DUBLAN, MANUEL Y LOZANO, JOSÉ MARÍA. *Legislación mexicana*, Tomo VI, Imprenta del Comercio, México, 1877, pp. 400 y 401.

<sup>31</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 29 de diciembre de 1976. p. 7

<sup>32</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 21 de febrero de 1992. p. 4.

<sup>33</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Op. Cit.*, p. 20. Véase a SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Op. Cit.*, p. 76.

Tal y como se establece, en la siguiente tesis:

**Fiscal.** Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al fisco; y fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal, en la cuestión, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales pues aún cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestión, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el género, y la autoridad fiscal la especie.<sup>34</sup>

Amparo en revisión 1601/33. José Yves Limantour. 29 de mayo de 1934. 5 votos. Ponente José López Lira.

El sujeto activo recae por lo general en el fisco, considerado por Doricela Mabarak como “el órgano del Estado con facultades legales para recibir, y en su caso exigir el pago o cumplimiento de la obligación fiscal. Excepcionalmente el gobernado asume el carácter de sujeto activo de la relación jurídico-fiscal, pero esto sólo sucede cuando la autoridad tiene que devolver cantidades por concepto de pagos indebidos hechos por los sujetos, o cuando aquéllos adquieren el derecho de hacer acreditamientos o compensaciones de créditos fiscales”.<sup>35</sup>

Para que el fisco asuma la calidad de sujeto pasivo; en forma unánime los tratadistas afirman que en la obligación tributaria el carácter de sujeto activo recae invariablemente en el fisco, en consecuencia, no se admite que un particular pueda adoptar ese carácter.

Más aún, “de los tres sujetos activos previstos en la legislación mexicana, únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, esto es, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas respectivas”.<sup>36</sup> En cambio, los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, actividad encomendada a los Estados, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 115, fracción IV de la CPEUM.<sup>37</sup>

La actividad financiera de los Municipios se reduce a recaudar los ingresos y a distribuirlos de acuerdo con el presupuesto que les aprueban las legislaturas de los Estados, a través de las tesorerías municipales.

<sup>34</sup> Semanario Judicial de la Federación, 5ª. Época, Segunda Sala, Tesis Aislada, Materia: Administrativa, Tomo LXI, p. 945.

<sup>35</sup> MABARAK CERECEDO, DORICELA. *Derecho financiero público*, McGraw Hill Interamericana, México, 2000, p. 152.

<sup>36</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL. *Op. Cit.*, pp. 133 y 134.

<sup>37</sup> Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:  
IV. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor... Véase el artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

Por disposición legal y de manera específica en el artículo 40 de la CPEUM, los Estados miembros de la Federación son libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior. Por tanto pueden organizar libremente sus haciendas públicas salvo las limitaciones que en la propia CPEUM se establecen;<sup>38</sup> los Estados carecen de facultades para establecer aquellas contribuciones que son exclusivas de la Federación (comercio exterior, aprovechamientos y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción de consumo de cerveza), en el artículo 73, fracción XXIX de la CPEUM; se prohíbe acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, papel sellado; entre otros.<sup>39</sup>

Hay quienes han manifestado, que aún cuando los Municipios no tienen las mismas facultades que la Federación y los Estados, sí pueden ser considerados como sujetos activos.

Gian Antonio Micheli expresa que, “la Ley creadora del tributo debe indicar quienes son los sujetos activos revestidos con poderes de liquidación, de comprobación y de recaudación de los tributos; en otras palabras, de los poderes que se han designado en forma sintetizada como de imposición, que se ejercitan por el Estado a través de los órganos destinados para ello y que forman parte de la administración. Así también saber identificar plenamente quién debe pagar la contribución cuando su situación se ajusta a la hipótesis”.<sup>40</sup>

Esto es, establecer los sujetos que tienen facultades de imposición; así como los que deben ajustarse a pagar la contribución, dependiendo del supuesto jurídico.

Lo que es verdad, como lo señala Juan Carlos Luqui es que “una vez nacida la obligación, y no antes, porque antes que la ley cree la obligación el Estado actúa como poder político; es el titular de un poder, y no sujeto activo de un derecho de crédito de naturaleza personal. Una vez creada la obligación, el Estado (poder público) deja paso al fisco, se transforma entonces en sujeto activo de la obligación, y desde ese momento queda sometido, a las prescripciones que él mismo dictó. Es en esta forma como se cumple, el principio del Estado de derecho, que es, en esencia, el sometimiento del

---

<sup>38</sup> 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 implica el poder de tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía. Véase a GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, p. 231.

<sup>39</sup> Véase el artículo 27 y 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

<sup>40</sup> MICHELI, GIAN ANTONIO. *Curso de derecho tributario*, Traducción y estudio preliminar por Julio Banacloche, Edersa, Madrid, España, 1975, pp. 185 y 187.

Estado a la ley, aun cuando contenga preferencia y privilegio a favor del fisco y que se justificará por el fin que tiene esa obligación: El bien público”.<sup>41</sup>

En la legislación tributaria, no se precisa o mejor dicho, no se establece definición alguna de lo qué se debe entender por sujeto activo, así como por sujeto pasivo, tal vez sea así porque se ha tenido hasta este momento el control y regulación de la relación de ambos sujetos:

El sujeto activo viene a ser “la entidad pública, que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria”.<sup>42</sup>

Para Berliri “los sujetos activos son los que, siendo titulares de la potestad tributaria, se presentan en una posición de supremacía frente a aquellos que están sujetos a dicha potestad”.<sup>43</sup>

Lo que quiere decir, que el sujeto activo o autoridad de acuerdo con la Ley podrá regular la obligación tributaria.

Uno de los puntos más importantes, es el conocer las obligaciones del sujeto activo, las cuales son de dos clases; la primera “es la obligación principal que tienen las autoridades fiscales de exigir el pago del impuesto, sin discriminación alguna, según sus atribuciones”,<sup>44</sup> esto es, “no es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Así que, establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado.

Por último, las secundarias son las que consisten en determinar el crédito fiscal para hacer posible una percepción; de controlar el cumplimiento de la obligación tributaria y evitar la evasión de impuestos”,<sup>45</sup> éstas a su vez se dividen en:

1. “Obligaciones de hacer. Como por ejemplo, determinar la existencia de un crédito fiscal, fijarlo en cantidad líquida, dar las bases para su liquidación; etcétera.

2. Obligaciones de no hacer. Consisten en no contrariar la norma jurídica fiscal, para la validez del principio de legalidad que rige toda la actividad financiera del Estado, y sobre todo la que se relaciona con el ejercicio de su potestad tributaria, por ejemplo, cobrar las prestaciones en cantidades inferiores a las que realmente corresponde pagar al sujeto pasivo, o bien exentarlo de las mismas en forma indebida”.<sup>46</sup>

<sup>41</sup> LUQUI, JUAN CARLOS. *La obligación tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989, p. 188.

<sup>42</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Op. Cit.*, p. 366.

<sup>43</sup> BERLIRI, ANTONIO. *Op. Cit.*, p. 167.

<sup>44</sup> PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Derecho fiscal*, Porrúa, México, 1972, p. 125.

<sup>45</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Op. Cit.*, p. 58.

<sup>46</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Op. Cit.*, p. 375.

## 1.2 El poder tributario

Un concepto jurídico importante se encuentra con el poder tributario, pero también su delimitación que se presenta entre los sujetos jurídicos fiscales; se inicia por decir que; el poder deriva “del latín *potere*, formado según *potes*, tener expedita la facultad o potencia de hacer algo, dominio, imperio, facultad o jurisdicción que alguien tiene para mandar o ejecutar algo”.<sup>47</sup>

El poder tributario tan genéricamente consignado ha dado lugar a interpretaciones divergentes, que comienzan por delimitar la terminología. Hay quienes hablan de supremacía tributaria entre ellos Berliri,<sup>48</sup> de potestad impositiva como Micheli,<sup>49</sup> y de potestad tributaria para Cocivera,<sup>50</sup> Alessi<sup>51</sup> y Stammati,<sup>52</sup> así como de poder fiscal para Bielsa,<sup>53</sup> mientras que para Ingresso<sup>54</sup> y Blumenstein<sup>55</sup> es un poder de imposición.

Para otros como Hensel,<sup>56</sup> viene a ser el poder tributario concebido como el poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, esto es, sólo son variantes de la idea. “Quienes se refieren al impuesto, lo hacen en consideración a que, indudablemente, es el tributo típico y la base fundamental del ordenamiento de todos los gravámenes, pues en verdad, tanto el impuesto como la tasa y las contribuciones especiales tienen análoga estructura jurídica y reconocen el mismo origen (poder de imperio), diferenciándose por la naturaleza del presupuesto de hecho que se determina por circunstancias extrajurídicas o metajurídicas”.<sup>57</sup>

Amorós “prefiere utilizar la expresión de poder y no la de potestad porque la primera le parece más unida a la idea de soberanía, como situación de preeminencia sobre todos, pues en el poder tributario aparece claramente esta concepción”.<sup>58</sup>

<sup>47</sup> *Diccionario de la Lengua Española*, Tomo II, Vigésima segunda edición, Impresión Rodesa, Madrid, España, 2001, p. 1791.

<sup>48</sup> La potestad tributaria es el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario. Véase a BERLIRI, ANTONIO. *Op. Cit.*, p. 168.

<sup>49</sup> Frecuentemente se habla de poder tributario o poder de imposición para individualizar la acción del ente público en el momento de la exacción tributaria y para distinguir la acción legislativa en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias y la acción administrativa dirigida a aplicar dichas normas. Entiende el autor que los dos significados son legítimos, pero es necesario tener cuidadosamente separados los dos momentos. En virtud de tal advertencia, diferencia Micheli la potestad normativa tributaria para referirse a la acción legislativa de la potestad de imposición por medio de la cual la norma se aplica. MICHELI, GIAN ANTONIO. *Op. Cit.*, pp. 141 y 142.

<sup>50</sup> Véase a COCIVERA, BENEDETTO. *Principi di diritto tributario*, Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, 1959, p. 100 y ss.

<sup>51</sup> La administración, normalmente se presenta como titular de un poder soberano (poder de imperio) frente a los particulares. Por lo tanto, a la Administración le compete normalmente, el poder de hacer prevalecer coactivamente su voluntad sobre la de los particulares, concentrándose en esto, sustancialmente, la potestad de imperio. Véase a ALESSI, RENATO. *Instituciones de derecho*, Tomo 1, Traducción de la tercera edición italiana por Buenaventura Pellisé Prats, Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1970, p. 181.

<sup>52</sup> Véase a STAMMATI, GAETANO. *La finanza pública*, Zanichelli Editore, Bologna, 1960, pp. 27 y 28.

<sup>53</sup> La Nación tiene poderes fiscales exclusivos como el de establecer impuestos de aduana, que ha sido la más importante rama impositiva en ciertas épocas. Véase a BIELSA, RAFAEL. *Compendio de derecho público constitucional, administrativo y fiscal*, Ediciones Depalma, Argentina, 1952, p. 41.

<sup>54</sup> Para Ingresso el poder de imposición no es delegado a las entidades del Estado. Es propio del Estado constitucional, en cuanto es el instrumento jurídico necesario para realizar sus funciones. Véase a INGROSSO, GUSTAVO. *La finanza locale*, Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, Napoli, Italia, 1962, p. 33 y ss.

<sup>55</sup> Concibe el poder de imposición como la posibilidad de hecho y de derecho que tienen los entes públicos territoriales para establecer impuestos. Una especie de emanación de la soberanía territorial o sea del señorío o dominio que el Estado tiene sobre las personas y las cosas que se encuentran en su territorio o en el de los entes públicos dependientes de la autoridad estatal. Véase a BLUMENSTEIN, ERNEST. *Op. Cit.*, p. 35.

<sup>56</sup> HENSEL, ALBERT. *Manual de derecho tributario*, Traducción italiana por Dino Jarach, Dott. A. Guffrè Editore, Milano, 1956, pp. 27 y 28.

<sup>57</sup> Según Giuliani Fonrouge, recibe el nombre de potestad tributaria la facultad o la posibilidad jurídica del Estado para exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Véase a GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. *Op. Cit.*, 1997, p. 325.

<sup>58</sup> AMORÓS RICA, NARCISO. *Op. Cit.*, p. 86.



Dino Jarach sostiene, que el poder tributario se agota en la Ley y después no se puede hablar ya de poder tributario y sí de ejercicio de ese poder.<sup>59</sup>

Griziotti ha mencionado que “es necesario concebir una fuerza o un ser especial y superior que sea sujeto de poder; esto es, es necesario concebir al Estado como el centro de convergencia y el punto de partida de todos los actos que tienden a la consecución de un fin común y participante en el poder soberano concebido como una unidad permanente, idéntica, distinta y superior a los intereses y a los fines individuales y colectivos que le están sometidos”,<sup>60</sup> y tal vez por la sumisión voluntaria que asegure el fortalecimiento de ese fin.

Quiere decir que, “el tributo es manifestación del poder del Estado sobre el súbdito. Se concibe pues, el poder financiero del Estado como un poder existente junto al poder de policía, que se sirve de los mismos medios de éste, y del que tan sólo se diferencia por el fin: El poder de policía tiende a procurar el buen orden de la comunidad, mientras el poder financiero tiende a facilitar al Estado los medios económicos que le son necesarios”,<sup>61</sup> así como al poder tributario.

Hay que considerar que la potestad tributaria del Estado, tiene varias acepciones; puede llamarse poder tributario, poder fiscal, facultad potestativa e incluso poder de imposición. Por otra parte, no se encuentra diferencia sustancial entre los diversos vocablos, pero, para efectos de la presente investigación, se usará la expresión de poder tributario.

Francisco de la Garza ha señalado que el poder tributario “es la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”.<sup>62</sup>

Belisario Villegas manifiesta que “la potestad tributaria significa supremacía y sujeción. Es decir, hay un ente que se coloca en un plano superior y, frente a él, una masa de individuos correlativos a la potestad tributaria abstractamente considerada, sino un *status* de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito”.<sup>63</sup>

Es aquí, donde se ha creído que nace el vínculo entre el particular y el Estado, éste como ente dotado de facultad para ejercer, llegado el caso, el poder coercitivo, que

---

<sup>59</sup> Véase a JARACH, DINO. *Finanzas públicas y derecho tributario*, Segunda edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 373.

<sup>60</sup> GRIZIOTTI, BENVENUTO. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, Traducción de la edición italiana, revisada por el autor con notas de Miguel Jiménez De Cisneros. Segunda edición, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1958, pp. 23 y 24.

<sup>61</sup> VANONI, EZIO. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Traducción por Juan Martín Queralt. Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1973, p. 144.

<sup>62</sup> GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, p. 207. Véase a SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO. *Derecho tributario*, Segunda edición, Cárdenas Editor, México, 1988, p. 66.

<sup>63</sup> VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Octava edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2002, p. 253.

obligará al particular a aportar su pago en concepto de contribución a favor del Estado, es decir, una relación de subordinación entre el particular y el Estado.<sup>64</sup>

Estos conceptos tienen de común, la facultad que ejerce el sujeto activo (Estado) al exigir el pago de tributos, y como bien se sabe pueden exigirlos aún en contra de la voluntad del contribuyente, esto es, en forma coactiva marcando su soberanía; y que se traduce en la obligación de pagar los impuestos.

Según Dino Jarach “los derechos y las obligaciones de los sujetos activos y pasivos derivan de igual manera de la ley; no hay una superioridad de una de las partes sobre la otra; la coerción que caracteriza el tributo se agota en el momento legislativo y se reduce en la regla general del valor coactivo de las normas jurídicas; asimismo, el poder soberano originario o derivado del sujeto activo se agota en el poder de dictar a través de los órganos competentes, las normas jurídicas que prevén los hechos jurídicos tributarios y sus consecuencias. Bajo la disciplina jurídica del derecho tributario material, fisco y contribuyente están sobre un pie de paridad jurídica, como el deudor y el acreedor de la relación obligatoria del derecho privado”.<sup>65</sup>

A diferencia de lo señalado por Jarach, se considera que no existe la paridad de los sujetos de la relación jurídico tributaria y que aun pareciendo un contrasentido, no se puede decir que sean simples deudores y acreedores, en virtud de que sus condiciones jurídicas son diferentes, por lo menos en el sistema jurídico fiscal; por un lado uno tiene la facultad de exigir el pago y el otro debe cumplir siempre con tal obligación.

### 1.2.1 Caracteres del poder tributario.

Hay variedad de los elementos esenciales del poder tributario, no obstante, es apropiado decir que el poder es:

a) “Abstracto. Algunos autores consideran que puede hablarse de un poder tributario abstracto y de otro concreto, siendo este último complementario al primero. En otras palabras, para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del Estado se materialice en un sujeto, que se haga efectivo mediante una actividad de la administración”.<sup>66</sup>

Pero, no se comparte esa idea, se estima con Narciso Amorós, que el poder tributario es esencialmente abstracto. Lo que ocurre es que se confunde la potestad derivada del poder de imperio, que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de

<sup>64</sup> Véase a SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO. *Op. Cit.*, p. 68.

<sup>65</sup> JARACH, DINO. *El hecho imponible*, Tercera edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 57.

Ese poder tributario es originario, cuando nace originalmente de la Constitución, y por lo tanto no se recibe de ninguna otra entidad. Tal es el caso de la Federación y de los Estados de la República Mexicana. En cambio, será delegado, cuando la entidad política lo posee porque ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario. Véase a GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, p. 209.

<sup>66</sup> VANONI, EZIO. *Op. Cit.*, p. 329.

aplicar tributos, con el ejercicio de ese poder. Una cosa es la facultad de actuar y otra distinta la ejecución de esa facultad en el plano de la materialidad.<sup>67</sup>

Esto es, el poder se refiere a lo inmaterial que, pertenece al Estado pero éste no se verá concretado hasta que no se lleve a la práctica.

b) "Permanente. El poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo; en tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar.

La potestad tributaria de dictar normas no se extingue por el transcurso del tiempo, aunque puede tener límites en sus efectos temporales y que el poder de imposición es imprescriptible, a pesar de que el ejercicio de tal poder está sometido a modos temporales que varían de tributo en tributo".<sup>68</sup>

Por lo que, el poder tributario no desaparece con el simple transcurso del tiempo, lo que podría suceder es que la obligación surgida por el ejercicio de ese poder se extinga.

El Estado podrá hacer uso de ese poder cuando quiera, sin que tenga que limitarse a un determinado plazo; ya que no está ligado a un término.

c) "Irrenunciable. El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir: Es como el oxígeno para los seres vivientes. Por otra parte, los órganos del Estado o quienes lo integren carecerían del derecho de renuncia",<sup>69</sup> como se ve, no puede el Estado rechazar esta facultad.

d) "Indelegable. En realidad, este aspecto está íntimamente vinculado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho en forma absoluta y total; delegar importaría transferirlo a un tercero de manera transitoria".<sup>70</sup>

Como facultad que está inmersa en el Estado, no puede traspasarse; hay que tener en cuenta que ocasionalmente es posible delegar el ejercicio de esta facultad, mas no significa que puede ser delegada en estricto sentido dicha atribución a ningún otro ente.

Ese poder tributario es para siempre y entre otras cosas; irrenunciable, por lo que hace pensar que no tiene límites; sin embargo, la CPEUM lo vigila de tal forma que no se convierta en algo incontrolable.

<sup>67</sup> Véase a AMORÓS RICA, NARCISO. *Op. Cit.*, p. 72.

<sup>68</sup> MICHELI, GIAN ANTONIO. *Op. Cit.*, p. 110.

<sup>69</sup> GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. *Op. Cit.*, 1997, p. 330

<sup>70</sup> *Ibidem.* p. 330.

### 1.3 La soberanía.

Tal vez no exista una institución jurídica de la que se haya hablado bastante; aún cuando se podría considerar en ello a la soberanía. Aún así, vale la pena decir que, tiempo atrás la mayoría de los pueblos han buscado, aquello que les permitiera ejercer su poder frente a los demás sin límite alguno y por ello se han realizado diversos actos lícitos o no, e inclusive la guerra, con el fin de obtenerla.

Históricamente, la noción de poder ha estado estrechamente ligada a la idea de soberanía, y en consecuencia las notas propias de esta última: Su carácter perpetuo, único, indivisible e inalienable. Así entendido, el poder no podía estar originariamente atribuido más que a un solo titular: El Estado.

Es difícil saber desde cuando data la palabra soberanía. Pareciera que “antes de la expresión soberanía- *souveraineté* derivada de *souverain* que significa soberano, derivado a su vez del latín medieval *superanus* de *super*, encima, sobre apareció soberano. De ahí que, en la Edad Media los barones eran soberanos en su baronía, pero que el rey era soberano por encima de todos”.<sup>71</sup>

La palabra soberanía, “etimológicamente significa *super*. Sobre, *omnia* todo, lo que está por encima de todo, se llama soberano aquel poder que no reconoce otro poder”,<sup>72</sup> esto es, no existe institución u órgano, por encima del poder soberano.

Pero también, se dice que la soberanía deriva del latín *superanus*, *super*: sobre, encima.<sup>73</sup> La idea de soberanía es un concepto polémico y confuso, tal y como lo afirma Jellineck. “El hombre puede disfrutar de una libertad irrestricta, absoluta, va a someter seguramente al débil, que no va a poder ni siquiera vislumbrar la libertad. Pues bien, la justificación del derecho es la necesidad de crear una serie de normas jurídicas que sujeten la conducta de los hombres a fin de hacer factible que todos, puedan alcanzar la felicidad.

Es el pueblo mismo el que, en ejercicio de su soberanía, se auto limita: Jellineck ha dicho que la soberanía es el poder que no reconoce por encima de sí a ningún otro poder. Así pues, el pueblo, en ejercicio de su soberanía, se auto limita, se da normas de conducta a fin de que absolutamente todos puedan disfrutar de cuando menos un mínimo de libertad, a fin de que la libertad de cada uno termine donde empieza la libertad de los demás”.<sup>74</sup>

<sup>71</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. *Op. Cit.*, p. 220.

<sup>72</sup> FLORESGÓMEZ GONZÁLEZ, FERNANDO y CARVAJAL MORENO, GUSTAVO. *Nociones de derecho positivo mexicano*, 35a. edición, Porrúa, México, 1997, p. 67.

<sup>73</sup> Véase a CARPIZO, Jorge. *Voz Soberanía, Diccionario jurídico mexicano*, Tomo P-Z, Décima novena edición, Porrúa, México, 2005, p. 3493.

<sup>74</sup> JELLINECK, G. *Teoría general del estado*, Traducción de la segunda edición alemana por Fernando de los Ríos Urruti, Compañía Editorial Continental, México, 1956, pp. 387 y 388.

Rainer ha dicho que el ejercicio del poder constituyente, queda en las manos del pueblo, a quien pertenece la soberanía. Véase a RAINER, ARNOLD. *La unificación alemana. Estudios sobre derecho alemán y europeo*, Cuadernos Civitas, Madrid, España, 1993, p. 80.

Delgadillo Gutiérrez ha manifestado que, “el hombre nace con plena libertad de acción y no es posible someterlo a la autoridad de un poder que limita su libertad natural, excepto cuando el individuo por su propia voluntad se somete. En este caso, la voluntad general es la soberanía que reside en el pueblo y se plasma en las leyes, las cuales, como manifestación de la población crean la autoridad y facultan su actuación, por lo tanto las libertades individuales sólo pueden ser restringidas por disposición expresa de la ley”.<sup>75</sup>

En el diccionario enciclopédico se establece “que la soberanía nacional, reside en el pueblo y se ejerce por medio de sus órganos constitucionales representativos.

Principio jurídico en virtud del cual cada nación tiene derecho a disponer de sí misma, tanto en su organización interna como en su política externa, sin injerencia de otra u otras naciones”.<sup>76</sup>

Rafael Bielsa ha combatido el criterio de que la soberanía constituye el fundamento del poder tributario. Considera que “ésta es política, antes que jurídica y corresponde a la idea de Estado como entidad de derecho internacional; por otra parte la soberanía es una e indivisible y pertenece a la Nación misma, esto es, al pueblo, y no se refleja en las actividades del Estado sino en la Constitución. A su juicio dentro de su jurisdicción el Estado no debe ni tiene por qué invocar su soberanía; le basta su poder de imperio, que ejerce por los tres poderes que forman su gobierno: El Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial”.<sup>77</sup>

Al igual que el sistema jurídico mexicano es el Estado quien ejerce su soberanía nacional a través de los tres poderes y que también la soberanía pertenece a la Nación misma.

En cambio, la soberanía nacional es para Maurice Hauriou una síntesis de la voluntad nacional de mando y la voluntad general; ¿En qué puede distinguirse esto?, “la voluntad de mando es el conjunto de los poderes del gobierno, la voluntad general significa la adhesión de los miembros de un pueblo a la convivencia común. Hay siempre en las naciones una voluntad general, puesto que las naciones, en tanto que se distinguen de otros agrupamientos sociales, clases, tribus, etcétera, reposan sobre una voluntad de vivir en común, la cual viene a añadirse a los elementos sociales no voluntarios, unidad de raza, necesidad económica, etcétera”.<sup>78</sup>

<sup>75</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. *Elementos de derecho administrativo*, Tercera reimpresión, Editorial Limusa, México, 1991, p. 24.

<sup>76</sup> *Nuevo diccionario enciclopédico Espasa*, Edita Espasa Calpe, España, 1998, p. 836.

<sup>77</sup> BIELSA, RAFAEL. *Estudios de derecho público, Derecho fiscal*, Depalma, Buenos Aires, 1951, pp. 54 a 56.

La soberanía implica la facultad de *imperium*, o facultad de gobernar, de disponer y de subsistir con recursos públicos, propio sólo de los órganos del derecho público. La atribución del Estado surge, *ipso iure*, de la propia Constitución, y los órganos indirectos, personas perfectas del derecho público, que cumplen fines semejantes. Véase a AHUMADA, GUILLERMO. *Tratado de finanzas públicas*, Vol. I, Editorial Assandri, Córdoba, Argentina, 1948, p. 215.

<sup>78</sup> HAURIOU, MAURICE. *Principios de derecho público y constitucional*, Traducción por Carlos Ruiz del Castillo, Segunda edición, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1966, pp. 181 y 182.

Dentro de un régimen jurídico se presentan las dos características esenciales de la soberanía: Supremacía e Independencia. “La primera se refiere a su ámbito interior (soberanía interior) y es el poder supremo que se ejerce sobre personas físicas y morales que se desenvuelven dentro de su órbita de influencia, en su circunscripción, ninguna de las cuales es igual a ella. La independencia hace referencia al exterior (soberanía exterior), en que todos los Estados soberanos son iguales en relación con los demás, ninguno debe estar subordinado a otro porque perdería su soberanía”.<sup>79</sup>

Jorge Carpizo McGregor señala que el aspecto interno significa “la facultad exclusiva de un pueblo de dictar, aplicar y hacer cumplir las leyes; y el aspecto externo es ese pueblo que con los atributos de supremo e independiente se presenta en el consorcio universal de naciones”.<sup>80</sup>

Vale agregar que los Estados de la Federación Mexicana son soberanos e independientes; son soberanos en cuanto a que integran una Federación e independientes, en que pueden darse así mismos sus leyes, lo que quiere decir que también gozan de esa soberanía interior.

Para Álvaro Rodríguez Bereijo “en relación con el poder tributario, el concepto de soberanía, adecuado a la problemática jurídico-política de la monarquía absoluta, es un concepto carente de sentido en el moderno Estado constitucional, ya que el Estado, en cuanto sujeto de derechos y obligaciones, de potestades y deberes, de situaciones jurídicas en general, no puede considerarse soberano; lo mismo que cualquier otra persona, se halla sometido al ordenamiento, del cual brotan en última instancia dichas situaciones jurídicas.

En los Estados Federales existe una pluralidad de ordenamientos, que en último término se fundamentan en la Constitución, única, del Estado, en la cual se efectúa el reparto de competencias entre los distintos niveles de gobierno”.<sup>81</sup>

El pueblo mexicano ha expresado su voluntad soberana para formar el Estado, así lo manifiesta Tena Ramírez, “se plasma en su Constitución la organización y funcionamiento de sus órganos legislativos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público, sometido al Derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él”.<sup>82</sup>

<sup>79</sup> HALLIVIS PELAYO, MANUEL. *Tratado de derecho fiscal y administración tributaria de México*, Tax Editores Unidos, S. A de C. V., México, 2001, p. 41.

<sup>80</sup> CARPIZO MCGREGOR, JORGE. *La constitución mexicana de 1917*, Décima cuarta edición, UNAM, México, 2004, p. 166.

<sup>81</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, ÁLVARO. *Introducción al estudio del derecho financiero*, Instituto de Estudios Fiscales Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 1976, p. 215 y ss.

<sup>82</sup> TENA RAMÍREZ, FELIPE. *Derecho constitucional mexicano*, Trigésima tercera edición, Porrúa, México, 2000, p. 87 y ss. Véase a JARACH, DINO. *Curso superior de derecho tributario*, Editorial Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, Argentina, 1969, p. 23.

En la CPEUM, y de forma particular en los artículos 39 a 41,<sup>83</sup> se reconoce la voluntad del pueblo, de ejercer su soberanía y organiza sus funciones, en ejecutiva, legislativa y judicial.

Para algunos autores entre ellos Sáinz de Bujanda la soberanía radica en el Estado, mientras que para Jellinek, Bielsa y Jorge Carpizo reside en el pueblo; a diferencia de lo que Rodríguez Bereijo y Tena Ramírez sostienen y se apoya tal criterio, cuando expresan que ésta radica en la Constitución.

La doctrina germánica considera, por lo común, que el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado, en términos generales, o en la soberanía territorial según expresión más concreta de Blumenstein.

Kruse Heinrich entiende que la soberanía impositiva es una parte de la soberanía estatal general, otros autores se refieren al poder general del Estado o la fuerza pública dirigida hacia las rentas del Estado.<sup>84</sup>

Sáinz de Bujanda también habla de la soberanía fiscal como aspecto o manifestación de la soberanía financiera, y ésta, a su vez, constituye una parcela de la soberanía del Estado;<sup>85</sup> es decir, que todo este grupo de autores, con variante de palabras, fundamenta el derecho estatal de exigir contribuciones, en la soberanía.

Es evidente, como lo dice Osornio Corres que, "los hechos o situaciones que generan la obligación a los particulares de pagar contribuciones son determinados por el Poder Legislativo, en el ejercicio del poder tributario, al momento de expedir las leyes correspondientes, por ejemplo las especiales de contribuciones, las cuales se señalan en la ley de ingresos y son aplicables en el año fiscal correspondiente",<sup>86</sup> como se ve en la publicación que año con año se hace de la Ley de Ingresos de la Federación.

Cuando son expedidas las leyes fiscales, el Estado se encuentra en una situación de igualdad frente al contribuyente ya que sus relaciones las rigen las propias leyes; si no cumple el contribuyente con estas leyes entonces el Estado vuelve a ejercer su soberanía por medio del poder coactivo.

---

<sup>83</sup> La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno. En este sentido, es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de 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. Finalmente, el pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal. Véase el artículo 39, 40 y 41 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

<sup>84</sup> Véase a HEINRICH WILHELM, KRUSE. *Derecho tributario*. Traducción de la obra oficial alemana por Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavea, Tercera edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 115.

<sup>85</sup> Véase a SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO. *Hacienda y derecho*, Imprenta Silverio Aguirre Torre, Madrid, 1962, p. 253.

<sup>86</sup> OSORNIO CORRES, FRANCISCO JAVIER. *Aspectos jurídicos de la administración financiera en México*, Editado por el IJ, UNAM, México, 1992, p. 59.

Perulles Bassas ha dicho que, "el ejercicio de la potestad tributaria se presenta, mediante la promulgación de leyes que establecen impuestos. Pero las normas legales, al propio tiempo que constituyen el ejercicio de dicha potestad, le dan un carácter concreto y obligan tanto al que en virtud de las mismas resulta contribuyente, como al Estado que las promulga".<sup>87</sup>

El Estado al ejercer su soberanía frente a los gobernados, se coloca en una situación de superioridad, y al establecer legalmente las aportaciones que deben realizar éstos, tenga los medios suficientes para cumplir con los fines que se le han encomendado; es decir, sencillamente, ejercita su poder para establecer contribuciones.

Definitivamente, "el Estado percibe los tributos en virtud de la soberanía que se ejercita sobre los súbditos: El contribuyente, independientemente de las ventajas que espere obtener de la actividad del Estado, debe pagar tan sólo con base al vínculo de la subordinación que lo sujeta a la autoridad estatal".<sup>88</sup>

En México el poder tributario se insertó en la CPEUM, de donde se considera que los órganos competentes en razón de su imperio, ejercen la facultad de imponer las contribuciones; esto se observa, cuando el Congreso de la Unión, establece las contribuciones, a través de las cuales regula la actividad de los sujetos de la relación tributaria.

Con apoyo en lo señalado por Luis Carballo, se estima sea "la base determinante de la organización política establecida en la Ley Suprema de la que derivan también los poderes y las potestades públicas, entre las cuales sobresale la potestad en materia de contribuciones".<sup>89</sup>

La soberanía es determinante de nuestra organización establecida en la Carta Magna, y de ella emana el poder del Estado para imponer a los particulares la obligación de contribuir, con parte de su riqueza, al cumplimiento de las atribuciones que le han sido encomendadas.

#### **1.4 La competencia.**

Respecto a la competencia tributaria; se inicia por mencionar que: "Encuentra su raíz etimológica en las voces latinas *competentia*, a (*competens*, *entis*), relación, proposición, aptitud, apto, competente, conveniencia.

---

<sup>87</sup> PERULLES BASSAS, JUAN JOSÉ. *Op. Cit.*, p. 241.

<sup>88</sup> VANONI, EZIO. *Op. Cit.*, p. 139.

<sup>89</sup> CARBALLO BALVANERA, Luis. "La distribución de la potestad normativa de las contribuciones en México", en el Congreso Binacional México-España de Derecho Tributario, 14 al 16 de abril de 1993, San Sebastián, España, p. 52.



En un sentido jurídico general se alude a una idoneidad atribuida a un órgano de autoridad para conocer o llevar a cabo determinadas funciones o actos jurídicos”.<sup>90</sup>

Entonces, la competencia será la posibilidad que tienen las autoridades para conocer de determinadas situaciones que se les planteen.

El maestro Hallivis Pelayo considera que la competencia tributaria “se ejerce cuando el Estado procede a recaudar o a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de hechos que han sido señalados por la Ley Tributaria como generadores de los créditos fiscales”.<sup>91</sup>

Esto es, se hace efectivo el cobro de las contribuciones establecidas, cuando se genera el hecho imponible; pudiendo la autoridad o quien esté facultada para ello, exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Para De la Garza “una vez producido el hecho generador, surge la competencia tributaria la cual consiste en la recaudación del tributo”.<sup>92</sup>

La competencia como concepto específico, obedece a razones prácticas de distribución de esa tarea de juzgamiento entre los diversos organismos judiciales, tales como la materia, la cuantía, el grado y el territorio.<sup>93</sup>

Por lo tanto, una diferencia marcada del poder tributario y la competencia, es que el primero viene a ser el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas al gasto público, sin embargo la competencia tributaria, viene a ser la distribución de la actividad juzgadora que tienen tanto la Federación y los Estados; excluyendo a los Municipios.

### **1.5 Limitaciones constitucionales del poder tributario**

Llama la atención, que “conforme al principio de la soberanía, el Estado detenta la autoridad final y absoluta dentro de la comunidad política, sin que quepa instancia superior a la cual esté supeditada. Luego entonces, ¿cómo es posible limitar el poder del Estado?”,<sup>94</sup> parecería imposible poder hacerlo, sin embargo, ese poder encontrará sus límites a través de las disposiciones constitucionales que regulan el sistema tributario.

La idea central es que si un mismo individuo o grupo de individuos tuviere facultades para ejercer más de una de sus funciones, se incurriría en el riesgo de que abusara del poder, al no existir límites que lo pudieran frenar. Por ello, se divide al

<sup>90</sup> Véase a FLORES GARCÍA, Fernando. *Voz Competencia, Diccionario jurídico mexicano. Op. Cit.*, 2005, p. 639.

<sup>91</sup> HALLIVIS PELAYO, MANUEL. *Op. Cit.*, pp. 55 y 56.

<sup>92</sup> GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, p. 209.

<sup>93</sup> FLORES GARCÍA, Fernando. *Voz Competencia, Diccionario jurídico mexicano. Op. Cit.*, 2005, p. 639.

<sup>94</sup> SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Los medios de impugnación en materia administrativa*, Tercera edición, Porrúa, México, 2001, p. 55.

poder público, de manera tal que, al no quedar concentrado en uno solo de los órganos de gobierno (o poderes), cada uno de ellos tiene posibilidad de frenar, en caso de intentos de exceso o abuso, a los demás.<sup>95</sup>

Montesquieu menciona “que todo poder; por naturaleza, tiende a convertirse en tiránico. Por ello, la única forma de evitarlo es lograr que el poder detenga al poder, ya que cuando el poder legislativo y el poder ejecutivo se reúnen en una misma persona o en el mismo cuerpo, no hay libertad; falta confianza, porque puede temerse que el monarca o el Senado hagan leyes tiránicas y las ejecuten ellos mismos tiránicamente. No hay libertad si el poder de juzgar no está bien deslindado del poder legislativo y del poder ejecutivo”.<sup>96</sup>

En el sistema jurídico mexicano la división de poderes se ha llevado a cabo, para su ejercicio en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, de acuerdo al artículo 49 de la CPEUM y hasta la presente fecha no se ha detentado el ejercicio de dos de ellos en una misma persona.

Ahora bien, “el Estado al exigir el impuesto no puede actuar de forma arbitraria, sino que ha de exigirlo con la amplitud y medida señaladas en la ley”,<sup>97</sup> toda vez que, “los principios tributarios recogidos expresamente en la Constitución, marcan en definitiva, la frontera de atribuciones del Poder legislativo en su competencia tributaria”.<sup>98</sup>

En otras palabras, “desde el punto de vista jurídico, el ejercicio de la potestad tributaria no reconoce más límites que los que derivan de los preceptos constitucionales. Este ejercicio implica que quedarán obligados a pagar tributos aquellos respecto de los cuales se materialice el presupuesto de hecho construido por las leyes a dictarse”.<sup>99</sup>

Conviene advertir que los límites se ciñen a los principios constitucionales de justicia tributaria, los cuales medularmente son:

### 1.5.1 Legalidad tributaria

Uno de los principios más importantes y fundamentales en materia tributaria, es el que se encuentra regulado en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, en el cual el viejo aforismo romano “*nullum tributum sine lege*”, es decir; que no hay tributo sin ley que lo

---

<sup>95</sup> Véase a LUQUI, JUAN CARLOS. *Op. Cit.*, pp. 29 y ss.

<sup>96</sup> MONTESQUIEU, CHARLES-LOUIS DE SECONDANT. *El espíritu de las leyes*, Traducción por Demetrio Castro Alfin, Editorial Istmo, España, 2002, pp. 246 a 248.

<sup>97</sup> PERULLES BASSAS, JUAN JOSÉ. *Op. Cit.*, p. 242.

<sup>98</sup> PONT MESTRES, MAGÍN. *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Impreso por Gráficas Campas, Barcelona, España, 1985, pp. 19 y 20.

<sup>99</sup> VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO. *Op. Cit.*, p. 253.

prevea, se mantiene inalterado, a pesar del tiempo y se ha convertido en una de las garantías más seguras de los derechos individuales.<sup>100</sup>

En dicho precepto se indica la obligación de los particulares de contribuir al gasto público, de la Federación, de los Estados y de los Municipios, los cuales deben establecerse por las leyes respectivas.

Ahora que, con el principio de legalidad se puede deducir que no existe impuesto ni la obligación de pagarlo, si no ha sido expresamente declarado como tal por la ley, señalándose para tal efecto sus elementos, como lo son, los sujetos, el objeto y el importe del mismo; si el impuesto no se encuentra debidamente establecido en la ley, ninguna autoridad tributaria podrá realizar el cobro.

El principio de legalidad no significa otra cosa que "la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos 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".<sup>101</sup>

En tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se señala:

**Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley.** Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.<sup>102</sup>

Las contribuciones deben estar establecidas en la Ley, tal exigencia constituye una auténtica garantía para el contribuyente, en tal virtud es incuestionable el ejercicio de la potestad tributaria en su aspecto dual: En cuanto al Poder Legislativo con relación al Poder Ejecutivo.

<sup>100</sup> Véase a LUQUI, JUAN CARLOS. *Op. Cit.*, p. 80.

<sup>101</sup> GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, pp. 265 y 266.

<sup>102</sup> Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Tesis, Séptima Época, Parte: 91-96, p. 172

La génesis de toda contribución es la Ley, en cuanto creación formalmente legislativa, lo que a su vez da lugar al principio llamado de Reserva de Ley, que apoya y complementa al principio de legalidad.<sup>103</sup>

Para Rafael Calvo, esta naturaleza de la reserva de ley exige que su establecimiento sea exclusivamente constitucional. La atribución de poder al órgano ejecutivo se realiza por una instancia superior, en este caso, la Constitución, y tiene que ser, en consecuencia, indisponible para el propio legislador ordinario. La reserva de ley como instituto constitucional no es disponible por el Poder Legislativo.

El principio de reserva de ley mira al Legislativo. Este es su destinatario jurídico; pero, es una exigencia constitucional al citado poder de que legisle sobre determinadas materias y además que esta formación tenga un contenido mínimo y esencial; sin poder cesar de la reserva; sólo puede delegar la materia con los requisitos que la propia Constitución establece y que sigue obligando a un mínimo esencial a la ley de delegación.<sup>104</sup>

Algunos autores consideran que, "bien podría pasar de principio de legalidad a principio de reserva de ley, ya que su función principal consiste en establecer un límite al poder tributario del Estado, por lo que más que un mero principio de legalidad representa una verdadera garantía de legalidad a favor del contribuyente".<sup>105</sup>

Respecto a esta circunstancia, se han establecido dos excepciones al principio de legalidad; la primera, la constituye el caso de la suspensión temporal de las garantías individuales, contenida en el artículo 29 de la CPEUM,<sup>106</sup> en cuyo supuesto se da el caso de que una contribución pueda ser creada por el Ejecutivo Federal durante un estado de emergencia, al final del cual debe regir nuevamente el principio de legalidad.

La segunda excepción se encuentra contenida en el artículo 131 segundo párrafo de la CPEUM, en el cual se establece que:

Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional...

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación,

<sup>103</sup> Véase a VILLALOBOS ORTÍZ, María del Consuelo, "El principio de legalidad en materia tributaria a la luz del derecho constitucional mexicano", Conferencias en Madrid, España, Septiembre de 1989, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Publicado en México, 1992, pp. 469 y 470.

<sup>104</sup> Véase a CALVO ORTEGA, RAFAEL. *Curso de derecho financiero I, Derecho tributario (parte general)*, Cuarta edición, Editorial Civitas, Madrid, España, 2000, pp. 99 y 100.

<sup>105</sup> CURIEL VILLASENOR, OMAR. *Principios tributarios*, Primera reimpresión, Ediciones ISEF, México, 2002, p. 69.

<sup>106</sup> En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado y la Procuraduría General de la República y con la aprobación del Congreso de la Unión y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación; pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde. Véase el artículo 29 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.<sup>107</sup>

Esta facultad del Poder Ejecutivo para poder crear, aumentar, disminuir o suprimir contribuciones al comercio exterior; ha sido interpretada por algunos como una verdadera potestad tributaria normativa en manos del Ejecutivo (ya que lo convierte en un órgano creador de normas impositivas), y representa una delegación real de atribuciones legislativas.<sup>108</sup>

Esto es, se trata de un precepto que le otorga al Poder Ejecutivo la atribución de producir actos y normas con valor y fuerza de ley.

Hay quienes señalan que esta facultad extraordinaria de legislar, va en contra de la CPEUM; ya que corresponde al Congreso de la Unión, legislar; otros en cambio dicen que es adecuado, ya que así lo establece la propia CPEUM, con el fin de obtener un beneficio económico para el país, estará vigilado por el Congreso de la Unión.

Esa facultad se encuentra sometida a la aprobación por el Congreso Federal, siempre vigilante de los intereses colectivos; buscando el bien común y apegándose a derecho.

Al igual que Roberto Dromí se considera que “el principio de legalidad se determina jurídicamente por la concurrencia de cuatro condiciones: 1) delimitación de su aplicación (reserva legal); 2) ordenación jerárquica de sujeción de las normas a la ley; 3) determinación de selección de normas aplicables al caso concreto, y 4) precisión de los poderes que la norma confiere a la Administración”.<sup>109</sup>

### **1.5.2 El principio de proporcionalidad**

Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y excluyentes.

Se requiere por tanto, iniciar por señalar que la proporcionalidad ha sido definida etimológicamente, “al derivar de *proportionálitás, átis*, conformidad o proporción, que a su vez proviene del latín *proportio-onis*, disposición, conformidad o correspondencia

<sup>107</sup> Véase el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

<sup>108</sup> Véase a CURIEL VILLASEÑOR, OMAR. *Op. Cit.*, pp. 72 y 73.

<sup>109</sup> DROMI, JOSÉ ROBERTO. *Derecho administrativo*, Sexta edición, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1997, p. 841.

debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí. Del latín (Proporcional) de *proportionalis*, perteneciente o relativo a la proporción”.<sup>110</sup>

Lo que quiere decir, que proporción es la conformidad de una cosa entre dos partes relacionadas entre sí.

La evolución sufrida por estos principios, los cuales aparecen por primera vez en la CPEUM de 1857, y expresamente en el artículo 31, fracción II, que ordenaba:

“Es obligación de todo mexicano:

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

En la CPEUM de 1857 todo individuo tenía obligación de contribuir; aplicándose por primera vez la proporcionalidad y la equidad.

Posteriormente, en la CPEUM de 1917 se plasma en el artículo 31 fracción IV, que los impuestos sean equitativos y proporcionales, como a continuación se detalla:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

No hay un cambio esencial de lo establecido en 1857 a la CPEUM de 1917, ya que se conserva el aspecto central y fundamental para el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, como lo es la obligación tributaria de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de forma proporcional y equitativa; en virtud de que se disfruta de la protección y de los servicios que proporciona el Estado.

Diversos tratadistas como Ernesto Flores Zavala,<sup>111</sup> Sergio Francisco de la Garza,<sup>112</sup> Raúl Rodríguez Lobato,<sup>113</sup> entre otros, consideran a la proporcionalidad y equidad como un solo concepto. Por el contrario, autores como Emilio Margáin Manautou,<sup>114</sup> Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, José Rivera Pérez

<sup>110</sup> *Diccionario de la Lengua Española. Op. Cit.*, 2001, p. 1846.

<sup>111</sup> Considera que es redundante el empleo de los vocablos proporcionalidad y equidad, ya que cada uno remite necesariamente al principio de justicia de los impuestos proclamado por Adam Smith, en que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gasto público en proporción a los ingresos de que gozan y, esto es equidad. El principio de justicia requiere la generalidad y la uniformidad igual sacrificio para todos los contribuyentes. Véase a FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Op. Cit.*, pp. 214 y 215.

<sup>112</sup> En este orden de ideas, el tratadista deja entrever que se trata de palabras que llevan un mismo objetivo, darle eficacia a la justicia tributaria, en cuanto que los tributos deben cobrarse según la capacidad económica de cada contribuyente, tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales. Véase a GARZA, FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, pp. 277 y 278.

<sup>113</sup> Ambas palabras sólo son un concepto y significan justicia en la imposición, es decir, recogen el principio de justicia de Adam Smith, y por tanto, el impuesto debe establecerse en función a la capacidad tributaria de las personas a quienes va dirigido. Véase a RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL. *Op. Cit.*, p. 65.

<sup>114</sup> El maestro Margáin considera que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia, que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación. Véase a MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. *Op. Cit.*, 1997, p. 81.

Campos,<sup>115</sup> Ramón Reyes Vera,<sup>116</sup> e incluso la SCJN, han sostenido que son dos conceptos diferentes y no uno solo.

En la doctrina existen diversos pronunciamientos al respecto; es decir, en cuanto a la identificación de ambos conceptos o bien, en consideración a que se trata de cuestiones distintas. Sobre el particular, "nos encontramos frente a dos cuestiones definitivamente diferentes, al margen de que en materia tributaria se vinculen íntimamente".<sup>117</sup>

Pero, no fue sino hasta 1985 en que como se mencionó la SCJN, definió los conceptos de proporcionalidad y equidad al tenor de la siguiente tesis:

**Impuestos. Su proporcionalidad y equidad.** El artículo 31 fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores recursos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresando en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes

---

<sup>115</sup> En cambio, Rivera Pérez Campos expresa que ambos vocablos son diferentes, ya que la equidad es universal y general, mientras que lo proporcional atiende a la economicidad del impuesto, que no debe agotar la fuente impositiva y sus gastos de recaudación no deben ser mayores que la propia recaudación. La proporción se establece con el empleo de unas fuentes impositivas frente a otras. Véase a RIVERA PÉREZ CAMPOS, José. "Equidad y proporcionalidad en los impuestos", Tomo I, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, 1982, México, p. 474.

<sup>116</sup> Reyes Vera ha dicho que puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equitativa: Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación. Véase a REYES VERA, Ramón. "La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal Mexicana", Tomo I, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, 1982, México, p. 433.

<sup>117</sup> CUEVA, ARTURO DE LA. *Derecho fiscal*, Porrúa, México, 1999, p. 267.

mencionado. La equidad tributaria significa en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.<sup>118</sup>

El más alto tribunal de justicia en el país, considera la proporcionalidad como una simple progresividad<sup>119</sup> en las diferentes tasas impositivas conforme a las cuales deben ser gravados los contribuyentes obligados al pago de ese impuesto, existiendo una vinculación entre la capacidad económica de dichos contribuyentes, fijada en proporción a los ingresos obtenidos.<sup>120</sup>

En un ejemplo gráfico se puede decir, si una persona recibe 10 y la otra 50 y se les aplica la tasa del 3%, el que gana 50 contribuye cualitativamente más que el que gana 10. Pero, si no se aplica la misma tasa, sino que el que gana 10 la tasa es del 1% y el que percibe 50 la cuota es del 5%, si se aplicará entonces el principio de proporcionalidad.<sup>121</sup>

Daniel Diep dice que “la proporcionalidad sólo existe en la aritmética, en la geometría, y en la estética. Pero en la llamada proporcionalidad jurídica, la cual es la más desproporcionada de las proporcionalidades. Lo proporcional son las tasas, no las tarifas, siempre que en una misma ley sólo se refiera a una de aquéllas y no a varias. Es decir, que sólo así se logra que en función del monto de las operaciones se contribuya de manera proporcional”.<sup>122</sup>

Hugo B. Margáin expresa que la adopción de las tasas progresivas, por virtud de las cuales se grava con mayor intensidad, en la medida en que los recursos del sujeto del impuesto son mayores, y por otra parte, se libera de las cargas públicas a quienes cuentan con recursos económicos limitados, con la tendencia de respetar un mínimo de ingresos inafectables, a fin de permitir la subsistencia del individuo.<sup>123</sup>

Sobre el particular, Otto Neumark señala: “La proporcionalidad es el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de los contribuyentes”,<sup>124</sup> principio que exige que las cargas imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago, y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad

<sup>118</sup> El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, definió el concepto de proporcionalidad y equidad tributaria establecidas en el artículo 31, fracción IV Constitucional. Véase el Semanario Judicial de la Federación, Vol. 187-192, p. 113, y Apéndice 1917-1985, T. I, p. 190.

<sup>119</sup> La progresividad implica que un contribuyente se puede ver obligado a enterar un tributo en forma más que proporcional o menos que proporcional, que otro; en realidad, la progresividad implica una desigualdad en el tratamiento tributario entre cada nivel de contribuyentes. Véase a CUEVA, ARTURO DE LA. 1999, *Op. Cit.*, p. 269.

<sup>120</sup> Véase a URBINA NANDAYAPA, ARTURO. *Op. Cit.*, pp. 51 y 52.

<sup>121</sup> Véase a ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO. *Derecho fiscal*, Décima octava edición, Editorial Themis, México, 2004, pp. 211 y 212.

<sup>122</sup> DIEP DIEP, DANIEL. *Las mil y una defensas del contribuyente*, Segunda edición, Editorial PAC. S. A. de C. V., México, 1999, pp. 19 y 20.

<sup>123</sup> Véase a MARGÁIN, HUGO B. *Los derechos individuales y el juicio de amparo en materia administrativa*, Editorial Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1958, p. 59.

<sup>124</sup> NEUMARK, OTTO. *Principios de la imposición*, Traducción por José Zamit Ferrer, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 176.



económico-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.

Con relación a estos principios, siguiendo el razonamiento del maestro Ramón Reyes Vera, "con la expresión proporcional y equitativa solo se busca la justicia de los impuestos",<sup>125</sup> e incluso se puede sostener que son dos conceptos y no uno solo, los que contienen la expresión proporcional y equitativa, que contempla la CPEUM.

Reviste singular importancia, la tesis jurisprudencial que distingue la proporcionalidad de la equidad:

**Proporcionalidad y equidad. Son requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales.** La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.<sup>126</sup>

La proporcionalidad está, en que los contribuyentes deben contribuir pagando la parte que les corresponde del total de gastos públicos que requiere realizar el Estado para obtener los recursos que le permitan cumplir con sus funciones, y la equidad será para los contribuyentes que caigan en el supuesto, recibiendo un trato igual a los que sean iguales y desigual a los desiguales.

La adopción de la proporcionalidad en la tributación ha sustituido el principio del beneficio que implica que los impuestos se establecen tomando en cuenta el beneficio, utilidad o provecho que el sujeto pasivo obtiene del Estado como contraprestación. Pues bien, en lugar del citado concepto de beneficio se ha adoptado el de la capacidad de pago, que implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta última principalmente con base en el ingreso personal.

El principio de proporcionalidad radica, en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal forma que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.<sup>127</sup>

<sup>125</sup> REYES VERA, Ramón. *Op. Cit.*, 1982, p. 430.

<sup>126</sup> Semanario Judicial de la Federación. Tesis: 3a/J. 4/91. Tomo: VII, Febrero de 1991. p. 60.

<sup>127</sup> Véase a CORTINA G. QUIJANO, Aurora. *Voz Proporcionalidad y equidad de los impuestos, Diccionario jurídico mexicano, Op. Cit.*, p. 3101. En términos generales, se entiende por capacidad de pago o capacidad contributiva el nivel de vida o bienestar económico de cada persona, medida ésta aceptada por todos, básicamente, como la más equitativa para establecer el monto de la contribución particular para el logro del bienestar

Siguiendo la opinión del maestro Reyes Vera, la proporcionalidad implica una obligación de que la norma tributaria establezca la calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público; y que éste se haga sin despilfarro, sin desperdicio y sin corrupción. De lo cual, no podríamos decir que sucede al 100% en nuestro país, que se pretenda puede ser, que se lleve a cabo es lo complicado.<sup>128</sup>

Así que cada sujeto tribute de acuerdo con su riqueza o posibilidad económica, a fin de no causarle un empobrecimiento y que el propio fisco cuente con los recursos necesarios para el desarrollo de su actividad.

No hay que olvidar, que una excesiva contribución molesta al contribuyente, que al ver afectado su ingreso o riqueza; lejos de cumplir con sus obligaciones fiscales, busca la evasión; por ello el fisco de forma legal o arbitraria lo orilla a evadir.

### 1.5.3 El principio de equidad

El principio de equidad en materia tributaria, es esencialmente cambiante en el tiempo y con matices distintos por el lugar. Puede hoy mismo, que estamos en el momento en que perduran algunas convicciones arraigadas de un sistema en crisis, colocarnos desde dos puntos de vista, según sea el criterio liberal o antiliberal que se tenga de la economía.<sup>129</sup>

Equitativo es sinónimo de justo; por ello se requiere recordar que el primero en emitir un concepto de justicia que a la fecha permanece vigente fue Ulpiano, al decir que: "*Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi* (la justicia es la constante y decidida voluntad de reconocer a cada uno su derecho)",<sup>130</sup> que para efectos de esta investigación y en sí en la materia tributaria cobra especial significado, desde el momento en que el Estado, en el primer momento de su actividad financiera, obtiene ingresos, entre otros, de los particulares, para allegarse de los recursos necesarios para cumplir con sus fines.

Con el tiempo, ese concepto de justicia ha sufrido variantes que lo han modificado por lo que ahora se ha creado la justicia social, en virtud de la cual, este concepto de justicia también se ha identificado como: Dar a cada uno lo que le pertenece.

---

general. Véase a MARTÍN, JOSÉ MARÍA. *Introducción a las finanzas públicas*, Segunda edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1987, pp. 141 y 142.

Ese nivel de vida o bienestar económico puede ser medido a través de cualquiera de las siguientes tres manifestaciones: Rentas, patrimonio y consumos. Además, para hacer más exactas las comparaciones hay que tener en cuenta las circunstancias especiales de cada contribuyente si es casado, si tiene hijos, etcétera.

No obstante, Griziotti afirma que los derechos aduaneros proteccionistas sacrifican la capacidad contributiva del individuo a favor de los productores y de la presunta ventaja indirecta de la economía nacional. Véase a GRIZIOTTI, BENVENUTO. *Principios de ciencias de las finanzas*, Traducción por Dino Jarach, Sexta edición, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1959, p. 33.

<sup>128</sup> Véase a REYES VERA, Ramón. *Op. Cit.*, 1982, p. 431.

<sup>129</sup> Véase a TAMAGNO, ROBERTO. *El contribuyente, sujeto pasivo de la obligación tributaria*, Editorial Perrot, Buenos Aires, 1953, p. 35.

<sup>130</sup> PADILLA SAHAGÚN, GUMESINDO. *Derecho romano I*, Segunda edición, Editorial McGraw-Hill, México, 1998, p. 28.

Además, “no es fácil explicar de manera incontrovertible lo que es la justicia, concepto elusivo, variable, que no implica la misma idea en cualquier sociedad humana o en cualquier etapa histórica. Por ejemplo, cuando el Derecho Romano define el concepto de justicia expresando que ésta implica dar a cada quien lo suyo, *sum quinque tribuere*, tenemos una definición puramente formal, sin contenido”.<sup>131</sup>

Hasta este momento, no se ha podido conocer porque no definían los romanos qué es lo que a cada quien corresponde. No corresponde lo mismo a una persona dentro de un régimen capitalista, que dentro de un sistema comunista.<sup>132</sup>

Desde el punto de vista etimológico, el término equidad “viene del latín *aequitas-atís*, entendiendo que es igualdad, moderación, disposición de dar a cada uno lo que merece”.<sup>133</sup>

En el Diccionario Enciclopédico se establece a la equidad como “la propensión a dejarse guiar por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por disposiciones legales, una interpretación razonada de la ley”.<sup>134</sup>

Ignacio Burgoa Llano expresa que etimológicamente, “equidad significa igualdad. Sin embargo, para poder precisar el significado jurídico de ese término debe afirmarse que equitativo consiste en el tratamiento normativo desigual para desiguales e igual para los iguales, por lo que la ley fiscal debe tratar a los individuos en función de la situación a la que pertenezcan. Todos debemos contribuir para los gastos públicos, pero como dentro de cada colectividad existen y operan situaciones económicas diferentes, la legislación las debe normar en forma distinta”.<sup>135</sup>

Por lo que, “de situaciones iguales no pueden resultar consecuencias desiguales. La igualdad consiste en considerar lo mismo a los que están en igualdad de condiciones, siempre que esa igualdad tenga carácter de general”.<sup>136</sup>

No ha sido un secreto que la riqueza se reparte en pocas personas y dentro de ellas es difícil tratar igual a los iguales, debido a la variabilidad de diversas actividades

---

<sup>131</sup> BASSOLS, Narciso. “Justicia de esclavistas, Filosofía de pretores”, *Revista de Ciencias Sociales*, reimpreso en Narciso Bassols, Obras, 1964, Talleres Edimex, S. de R. L. Tomo V, núm. 3, septiembre de 1927, México, p. 70.

<sup>132</sup> Véase a CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO. *Curso de política de finanzas públicas de México*, Porrúa, México, 1977, p. 49.

<sup>133</sup> *Diccionario de la Lengua Española. Op. Cit.*, 2001, p. 638.

<sup>134</sup> *Diccionario Enciclopédico. Voz Equidad*, Vol. III, Editorial Salvat, México, 1992, p. 456.

<sup>135</sup> BURGOA LLANO, Ignacio. “Principios constitucionales en materia de contribuciones”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo I, 1982. México, pp. 414 a 416.

La garantía de igualdad en realidad establece que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias. Como esta igualdad debe tomar en consideración tanto las diferencias que caractericen a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trate para determinar quiénes son iguales cuando la relación en que la particular obligación impuesta por la ley esté con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación para determinar si son o no iguales las circunstancias, las leyes pueden y aun deben, establecer categorías diversas a condición de que la decisión sea razonable. Véase a GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, p. 293.

<sup>136</sup> BIELSA, RAFAEL. *El estado de necesidad en el derecho constitucional y administrativo*, Segunda edición, Roque de Palma Editor, Buenos Aires, 1957, p. 134.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sigue el principio aristotélico de la igualdad, que consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Muchos autores para tratar de explicar la igualdad se remiten a la definición aristotélica contenida en la *Ética nicomaquea*, en el libro V, Apartado III, en el cual se establece una amplia explicación, y menciona que: “Puesto que el injusto es desigual y lo injusto es lo desigual, claro está que hay algún término medio de lo desigual que es lo igual. Porque en toda acción en que hay lo más y lo menos hay también lo igual”. Véase a ARISTÓTELES. *Ética nicomaquea*, Vigésima edición, Porrúa, México, 2004, p. 82.

(profesiones) que existen, sin que estas personas tengan responsabilidad de tal situación.

Ponce Gómez al presentar su ponencia en 1994 mencionó: "La inteligencia humana es capaz de discernir entre lo justo y lo injusto de manera objetiva, con independencia de las influencias del poder público o de cualquier otra prepotencia. Negar esta capacidad es negar el derecho como ciencia, es negar la posibilidad de la convivencia racional y armónica, y es afirmar el predominio del más fuerte".<sup>137</sup>

Pero, cuando se habla de igualdad y de justicia, es preciso hacer referencia a que un impuesto equitativo, es decir, un impuesto justo, implica o permite tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Varios autores definen la equidad, entre ellos De Pina Vara al establecer que ésta "es el atributo de la justicia, que cumple la función de corregir y enmendar el derecho escrito, restringiendo unas veces la generalidad de la ley y otras extendiéndola para suplir sus deficiencias, con el objeto de atenuar el rigor de la misma".<sup>138</sup>

También Castán Tobeñas dice que "es el criterio de determinación y valoración del derecho que busca la adecuación de las normas y de las decisiones judiciales a los imperativos de la ley natural y de la justicia, en forma tal que permita dar a los casos concretos de la vida con sentido flexible y humano (no rígido y formalista) el tratamiento conforme a su naturaleza y circunstancias".<sup>139</sup>

Es decir, se busca que la norma tenga un sentido flexible y humano, en todos los casos concretos que se presenten.

Roberto de Ruggiero la define como "aquel criterio que fuerza al juez a tomar en consideración las circunstancias no contempladas por la norma (que por necesidad lógica, debiendo ser universal y fija, no puede prever todas las particulares circunstancias que concurrirán en cada caso concreto), y adaptar a ellas su decisión en la aplicación del precepto, de tal modo que sea restaurado aquel supremo principio de igualdad en el que la propia norma se inspira".<sup>140</sup>

Para ellos la equidad es la condición que obliga al juzgador a considerar las situaciones no incluidas en la ley; ya que no se pueden agregar todas las circunstancias de los supuestos; de tal forma, que se siga el principio de igualdad en el que la norma se apoya.

---

<sup>137</sup> Ponencia presentada por Francisco Ponce Gómez. En el Primer Congreso Nacional de Tribunales de lo Contencioso Administrativo, celebrado en Hermosillo, Sonora, del 30 de mayo al 1º de junio de 1994.

<sup>138</sup> PINA VARA, RAFAEL DE. *Diccionario de derecho*, Vigésimo séptima edición, Porrúa, México, 1999, pp. 268 y 269.

<sup>139</sup> CASTÁN TOBEÑAS, JOSÉ. *Hacia un nuevo derecho civil*, Editorial Reus, Madrid, 1933, p. 47.

<sup>140</sup> RUGGIERO, ROBERTO DE. *Instituciones de derecho civil*, Vol I, Traducción de la cuarta edición italiana por Ramón Serrano Suner y José Santa-Cruz Tejeiro, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1917, p. 21.

Por otro lado, "la ley tributaria puede hacer referencia o aplicación individual de sus disposiciones (salvo en el caso de las sentencias), por lo que el manejo equitativo de la carga fiscal significa dar el mismo tratamiento a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación fiscal y diferente a los demás, independientemente de la posibilidad de aplicar iguales tratos dentro de cada grupo distinto, aunque con diferencias entre grupos. En consecuencia, los contribuyentes deben ser clasificados, acorde a los respectivos ingresos y en atención a la capacidad contributiva".<sup>141</sup>

Así, "la ley que tratará a todas las situaciones económicas del país con el mismo criterio preceptivo, imponiendo las mismas obligaciones a los sujetos que pertenezcan a distintas situaciones económicas, violaría el principio de equidad; por ejemplo no pueden tener el mismo tratamiento los comerciantes o industriales representativos de capital, frente a los obreros, representativos del trabajo, pues ambos ejemplos tienen que ser vistos fiscalmente en forma diferente, tomando en cuenta su situación económica o sus ingresos".<sup>142</sup>

Por ese motivo, para que pague más el que más gana o tiene más bienes y que pague menos el que tiene ingresos menores, y que no pague nada el que no tiene que aportar al fisco.

La equidad tributaria significa que el gravamen sea el mismo para todos los contribuyentes que están colocados en la misma situación contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes, deben ser tratados en igualdad de condiciones en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público.

Aparece una situación un tanto particular, y esta es "sí mexicanos o extranjeros gozan de los derechos básicos del hombre, sí deben estar colocados en el mismo nivel en cuanto a sus obligaciones públicas, y entre ellas la del pago de impuestos. Esto fácilmente se explica que la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es una obligación general, a pesar de que literalmente el texto constitucional se refiere a deberes de los mexicanos. Nunca se ha pretendido interpretar ese texto en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago de tributos".<sup>143</sup>

La proporcionalidad y la equidad se consideran dos conceptos distintos, por una parte a la primera identificada, como aquella que permite regular la actividad fiscal a

---

<sup>141</sup> CUEVA, ARTURO DE LA. *Op. Cit.*, 1999, pp. 269 y 270.

<sup>142</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Op. Cit.*, p. 149.

En este sentido, comenta Tamagno, la ley es equitativa cuando es general, vale decir, comprende todos los casos posibles y en cuanto es igualitaria, alcanzando por igual a los iguales y desigualmente a los desiguales. Véase a TAMAGNO, ROBERTO. *Op. Cit.*, p. 34.

<sup>143</sup> CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO. *Op. Cit.*, 1977, p. 26.

través de la capacidad tributaria; y por la segunda, como el principio de justicia, a través del cual se pueda alcanzar lo equitativo y adecuado para todos.

#### 1.5.4 El destino de los gastos públicos.

No se debe perder de vista que, “el Estado siempre ha tenido la necesidad de obtener recursos para realizar las actividades que tiene encomendadas; su fuente principal son los patrimonios de los particulares. Dichas aportaciones han recibido el nombre de tributos, contribuciones, o bien impuestos”.<sup>144</sup>

Existe cierta dificultad para precisar en términos definidos lo que deba entenderse por gastos públicos, pues aunque ellos se encuentran señalados en el presupuesto de egresos, la formulación de éstos supone que previamente ha sido resuelto el problema; conocer si efectivamente se tiene el aprovechamiento adecuado de los recursos.

En la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de marzo de 2006, en el artículo 2, fracciones XXV a XXVIII, únicamente se establecen los tipos de gasto,<sup>145</sup> no así una definición.

Esta ley no insertó un concepto de gasto público, por ello con apoyo en Gabino Fraga los gastos públicos se entienden, como aquellos que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión, los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.<sup>146</sup>

Por gastos públicos se entienden los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, así lo ha sostenido la SCJN en la siguiente tesis:

**Gasto Público.** Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de “gasto público”, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de “gasto público” estriba en el

<sup>144</sup> OSORNIO CORRES, FRANCISCO JAVIER. *Op. Cit.*, p. 59.

<sup>145</sup> Fracción XXV. Gasto neto total: La totalidad de las erogaciones aprobadas en el Presupuesto de Egresos con cargo a los ingresos previstos en la Ley de Ingresos, las cuales no incluyen las amortizaciones de la deuda pública y las operaciones que darían lugar a la duplicidad en el registro del gasto;

XXVI. Gasto total: La totalidad de las erogaciones aprobadas en el Presupuesto de Egresos con cargo a los ingresos previstos en la Ley de Ingresos y, adicionalmente, las amortizaciones de la deuda pública y las operaciones que darían lugar a la duplicidad en el registro del gasto;

XXVII. Gasto programable: Las erogaciones que la Federación realiza en cumplimiento de sus atribuciones conforme a los programas para proveer bienes y servicios públicos a la población;

XXVIII. Gasto no programable: Las erogaciones a cargo de la Federación que derivan del cumplimiento de obligaciones legales o el Decreto de Presupuesto de Egresos, que no corresponden directamente a los programas para proveer bienes y servicios públicos a la población.

Los mismos que se otorgan de manera excepcional a los servidores públicos, condicionados al cumplimiento de compromisos de resultados sujetos a evaluación, así como el pago de horas de trabajo extraordinarias y demás asignaciones de carácter excepcional autorizadas en los términos de la legislación laboral y de esta ley. Véase el artículo 2 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. Vigente en 2008.

<sup>146</sup> Véase a FRAGA MAGAÑA, GABINO. *Derecho administrativo*, 42ª edición, Porrúa, México, 2002, p. 326.

destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.<sup>147</sup>

Dino Jarach señala que “los gastos públicos constituyen las erogaciones que efectúa el Estado para adquirir bienes instrumentales o intermedios y factores para producir bienes y servicios públicos; o para adquirir bienes de consumo a distribuir gratuitamente o contra el pago de una retribución directamente a los consumidores, o bien para transferir el dinero recaudado con los recursos a individuos o empresas, sin ningún proceso de producción de bienes o servicios”.<sup>148</sup>

Es decir, lo que el Estado gastará en bienes y servicios que recibirán los particulares como retribución, por el cumplimiento de su obligación fiscal.

Doricela Mabarak por su parte, conceptúa el gasto público como “el conjunto de erogaciones, generalmente en dinero, que realizan tanto los órganos del Estado, como las demás entidades públicas, que incide sobre las finanzas estatales, y que tiene por objeto la satisfacción de los objetivos y metas que el Estado se propone para un ejercicio fiscal determinado”.<sup>149</sup>

El gasto público será el dinero con que cuenta el Estado, y que se allega a través de la recaudación para cubrir las necesidades colectivas de los contribuyentes.

Flores Zavala ha escrito que “el Estado no realiza únicamente gastos encaminados a la satisfacción de necesidades colectivas, pues existen muchos casos en los que se realizan gastos justificados para la satisfacción de necesidades individuales, como por ejemplo, el pago de una pensión”.<sup>150</sup>

Adquiere importancia lo establecido, toda vez que los gastos vienen a ser las erogaciones hechas por la Federación, y se dice que se reputará como gasto público, si reúne las siguientes características:

1. “Que sea hecha a través de la administración activa.
2. Se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación.
3. Esté prevista en el presupuesto de egresos.
4. Se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo”.<sup>151</sup>

---

<sup>147</sup> Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Tesis: 2ª. IX/2005, Novena Época, p. 605.

<sup>148</sup> JARACH, DINO. *Op. Cit.*, 1996, p. 169.

<sup>149</sup> MABARAK CERECEDO, DORICELA. *Op. Cit.*, p. 23.

<sup>150</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Op. Cit.*, p. 217.

<sup>151</sup> MARGAÍN MANAUTOU, EMILIO. *La Constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano*, Editorial Universidad Potosina, México, 1967, pp. 88 a 90.

Algunas dependencias que disfrutaban de ese gasto público, antes de finalizar el ejercicio fiscal, piden se amplíe el presupuesto, en virtud de que la partida resultó insuficiente.

Se presentan los conceptos material y formal de gasto público, “el primero de ellos se refiere al destino que debe dársele a las contribuciones para la realización de las funciones del Estado específicas o generales, a través de la erogación que realicen las dependencias u organismos públicos por mandato legal. El segundo se configura cuando en el presupuesto de egresos federal, estatal o municipal, está prescrita o señalada la partida presupuestal, según el ramo de que se trate, por eso, es fundamental y necesario ajustarse a dicho presupuesto respetando su contenido y objeto del mismo”.<sup>152</sup>

La obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos está regulada en el artículo 73, fracción VII, de la CPEUM en el que se señala como atribución del Congreso de la Unión discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y se refuerza con lo que se establece en la fracción IV del precepto 74 de la CPEUM, en donde se menciona que, una de las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados es examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que deben decretarse para cubrirlo.<sup>153</sup>

Para la satisfacción de estas necesidades el Estado ejerce una actividad y hace gastos que corresponden a la realización de dos funciones:

a) “Función jurídica, tiene como misión tutelar al país en las relaciones con los demás Estados y asegurar en el interior la tranquila coexistencia y cooperación social. Es esta la función fundamental y exclusiva del Estado, porque, según la concepción de nuestra ordenación jurídica, éste se considera como único sujeto activo de esta función; y

b) Función social, tiende a promover el bienestar, la salud y la civilización del pueblo”.<sup>154</sup>

Sucede que, “para la validez constitucional de un impuesto se requiere la existencia de tres requisitos fundamentales: Primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo y tercero, que se destine al gasto público. Si faltan todos o uno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad absoluta o total para establecer las

---

<sup>152</sup> HALLIVIS PELAYO, MANUEL. *Op. Cit.*, p. 127.

<sup>153</sup> Véase el artículo 73 y 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

<sup>154</sup> GRIZIOTTI, BENVENUTO. *Op. Cit.*, 1958, p. 16.



exacciones que a juicio del Estado fueran convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos”.<sup>155</sup>

### **1.5.5 Principio de igualdad y prohibición de leyes privativas.**

En el principio de igualdad se establece de forma general que la ley no debe gravar de manera particular a los contribuyentes, ya que el sujeto que caiga en el supuesto marcado por la ley, estará obligado al pago del impuesto correspondiente.

Este principio de igualdad, conduce a otros llamados de generalidad o universalidad, y de uniformidad, “la generalidad del impuesto se refiere a la forma de su aplicación o distribución entre los contribuyentes o habitantes del Estado que les proporciona beneficios de orden colectivo y particular”.<sup>156</sup>

Por lo que, todos los individuos deben pagar impuestos, sin excepción, por que nadie que tenga capacidad contributiva debe abstenerse de pagarlos, esto con relación a los beneficios que se reciben.

La uniformidad, “significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo cual se logra con base en dos criterios: La capacidad contributiva (posibilidad económica de pagar impuestos) como criterio objetivo; y la igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos, como criterio subjetivo”.<sup>157</sup>

Los principios referidos en voz de Esquivel Vázquez, “no se encuentran identificados y plasmados como tales en la legislación positiva mexicana sino que se les correlaciona con los requisitos de proporcionalidad y equidad que según la Constitución deben de observar las contribuciones.

...Las cuales cuando son desproporcionadas e inequitativas, porque atentan contra la capacidad económica de los contribuyentes y no son iguales frente a los impuestos, al beneficiar a unos en detrimento de los otros, producen su ruina”.<sup>158</sup>

Respecto a la prohibición de las leyes privativas; en el artículo 13 de la CPEUM se establece que; nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales.<sup>159</sup>

Son leyes privativas “las que son expedidas a favor de personas individualmente consideradas, no quedando comprendidas dentro de este concepto, las que se refieren a grupos de personas en forma indeterminada o a actividades o ramas de actividad

<sup>155</sup> CUEVA, ARTURO DE LA. *Justicia, derecho y tributación*, Porrúa, México, 1989, p. 173.

<sup>156</sup> JUANO, MANUEL DE. *Curso de finanzas y derecho tributario*, Segunda edición, Ediciones Molachino, Argentina, 1969, p. 363.

<sup>157</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1995, p. 69.

<sup>158</sup> ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO ARTURO. *El juicio de lesividad y otros estudios*, Porrúa, México, 2002, pp. 2 y 4.

<sup>159</sup> Véase el artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

económica, como pueden ser los conceptos de ejidatarios, comuneros, industria textil, acerera; etcétera”.<sup>160</sup>

La SCJN ha apoyado en tesis que: “Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado, sino que sobreviva a esta aplicación sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogados. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 Constitucional y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden ser privativas tanto en el orden civil como en cualquier otro orden, ya que el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies”.<sup>161</sup>

Aún cuando “la característica de una ley es que sea de aplicación general, abstracta e impersonal, es decir, que debe contener una disposición que no desaparezca con su aplicación a un caso concreto previsto y determinado de antemano y se aplique sin consideración de especie o persona, a todos los casos idénticos al que previene en tanto no sea sustituida por otra, aquella ley que carezca de estos requisitos será una ley privativa y por tanto contraria a la garantía de igualdad regulada en el artículo 13 Constitucional”.<sup>162</sup>

Las leyes son de aplicación general, abstracta e impersonal, y en jurisprudencia definida por el máximo tribunal del país, se ha establecido que por tribunales especiales se entienden aquéllos que se crean exclusivamente para conocer, en un tiempo dado de ciertos delitos o respecto de determinados delincuentes.<sup>163</sup>

En México no existen tribunales especiales para juzgar asuntos fiscales, pues han sido dados para toda la población y para que sean atendidas toda clase de demandas en la materia en cuestión, solamente se debe tener cuidado en hacer valer el medio de defensa que sea procedente, ya sea el recurso administrativo, el juicio contencioso administrativo o el juicio de amparo, para que resulte válido y eficaz.

### **1.5.6 El derecho al trabajo**

Para continuar con los límites constitucionales del poder tributario, es pertinente mencionar el artículo 5º de la CPEUM, en el que se considera la libertad de trabajo al establecer:

<sup>160</sup> FERNANDEZ MARTÍNEZ, REFUGIO DE JESÚS. *Derecho fiscal*, Editorial McGraw-Hill, México, 2000, p. 70.

<sup>161</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965, 1ª parte, tesis 17, p. 58.

<sup>162</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO. *Op. Cit.*, pp. 94 a 96. Véase a GALLEGOS REYES, HUMBERTO. *Op. Cit.*, p. 35.

<sup>163</sup> Véase el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVI, p. 1140; tomo LI, p. 1644.

"A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial".

No se grava la profesión o el trabajo en sí, "los impuestos gravan generalmente el resultado de las actividades profesionales, comerciales, industriales o de simple trabajo de los individuos, pero es la propia Constitución, la que impone la obligación de pagar impuestos, de manera que su cobro en tanto se haga dentro de los lineamientos generales que la misma ha señalado, no significa violación alguna a este precepto; pero si se establece un impuesto sobre determinada actividad, tan oneroso o molesto que haga imposible su ejercicio, tal gravamen será violatorio de esta garantía constitucional".<sup>164</sup>

Es evidente que la libertad de trabajo puede ser atacada por el ejercicio del poder fiscal, al expedirse leyes que graven los productos del trabajo en forma excesiva, privando al sujeto de los rendimientos de la labor desempeñada, haciendo incosteable la realización de una actividad por medio de onerosas exacciones. Agrega Margáin que "esta garantía está limitando la facultad impositiva del Estado, de tal suerte que los rendimientos de un trabajo libre no pueden ser desorbitadamente gravados.

De los dos requisitos esenciales para la libertad del trabajo: La justa retribución y el pleno consentimiento, puede faltar el segundo de esos elementos, mas no así el primero".<sup>165</sup>

Este precepto legal, confirma la garantía de libertad de trabajo; las leyes fiscales que imponen obligaciones a terceros, como la de retención de impuestos, aun con esto, se establece la libertad en la actividad laboral de nuestra elección.

Lo anterior, con relación al artículo 123 de la CPEUM, en el cual se dispone que toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la ley.<sup>166</sup>

Es decir, confirma la posibilidad que se tiene de elegir la actividad laboral de preferencia y el derecho de los trabajadores, regulado por la Ley.

<sup>164</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Op. Cit.*, p. 156.

<sup>165</sup> MARGÁIN, HUGO B. *Op. Cit.*, 1958, p. 80.

<sup>166</sup> Véase el artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

### **1.5.7 Derecho de petición**

Por lo que a este derecho se refiere, en el artículo 8º de la CPEUM se dispone que los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa y que a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve tiempo al peticionario.<sup>167</sup>

Se encuentran tres características fundamentales; primero que puede ejercitarlo cualquier persona; segundo, debe ser por escrito, de forma pacífica y respetuosa; y por último a dicha petición recae un acuerdo, que debe dar a conocer la autoridad al peticionario.

En materia tributaria esta garantía se encuentra debidamente reglamentada en el artículo 37 del CFF, al señalar que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.<sup>168</sup>

A fin de no repetir los temas, lo que corresponde al derecho de petición, se desarrollará en el capítulo segundo de esta investigación, y de forma específica en el punto 2.5 del capítulo, ya que se considera que se encuentra vinculado con la figura jurídica del precepto descrito.

### **1.5.8 Garantía de audiencia**

De los diversos estudios que se han realizado, en el artículo 14 de la CPEUM, se dice que se contienen tres garantías individuales fundamentales que son:

#### **1. La de irretroactividad legal (primer párrafo)<sup>169</sup>**

Una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado para modificar situaciones creadas en el imperio de una ley anterior y afectando derechos adquiridos, entendiéndose por tales aquéllos que han entrado al patrimonio del individuo o a su dominio y los cuales no se le pueden ya arrebatar.<sup>170</sup>

Lo que quiere decir, que no puede aplicarse una ley de forma retroactiva en perjuicio de persona alguna.

<sup>167</sup> Véase el artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

<sup>168</sup> Véase el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

<sup>169</sup> En el primer párrafo del artículo 14 de la CPEUM se señala: A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Véase el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

<sup>170</sup> Véase a SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO. *Op. Cit.*, p. 97.

Pero, como lo dijera Perulles Bassas “las disposiciones fiscales con carácter retroactivo constituyen motivo de descrédito para el Estado que las promulga. Vulneran los derechos adquiridos de los ciudadanos durante la vigencia de una legislación que el propio Estado que la promulgó no sabe respetar al imponer la retroactividad de nuevas normas. Por tanto, en lo sucesivo, le será más difícil exigir de los ciudadanos, lo que él por su parte, no ha sabido acatar. Todo ello, sin tener en cuenta que al promulgar las disposiciones retroactivas el Estado se reconoce, tácitamente, una incapacidad pretérita para prevenir el desarrollo de los acontecimientos futuros”.<sup>171</sup>

En todo caso, “la prohibición está dirigida no sólo al Poder Legislativo, para que no expida leyes retroactivas, sino también al Poder Ejecutivo para que no las aplique”.<sup>172</sup>

Las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realice con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.

Debe tenerse mucho cuidado de no realizar o permitir que se aplique la retroactividad de la ley, y estar atentos a las reformas de los ordenamientos legales, que nosotros mismos invocamos, en caso de solicitar, promover o realizar algún acto ante las autoridades; es decir, invocar las disposiciones legales vigentes en todo momento.

En razón a las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, tasa, etcétera, sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores. Inclusive, en las mismas reformas se establece cuál será el momento en que entra en vigor tal situación, y como se dejará de aplicar, a fin de que las autoridades puedan tener el control de las diversas situaciones que lleguen a generarse.

Al tratarse de normas para la determinación del crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad económico-coactiva o para la fase contenciosa, se debe aplicar, desde luego, a los procedimientos en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas.

En materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado, sólo puede hablarse de hechos realizados.

## 2. Garantía de audiencia (segundo párrafo)<sup>173</sup>

<sup>171</sup> PERULLES BASSAS, JUAN JOSÉ. *Op. Cit.*, p. 79.

<sup>172</sup> GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, p. 301.

No hay que olvidar, que también el principio de irretroactividad consignado en el artículo 5° del Código Civil Federal en el que a ninguna ley ni disposición gubernativa se dará efecto retroactivo, en perjuicio de persona alguna. Véase el artículo 5 del Código Civil Federal. Vigente en 2008.

<sup>173</sup> Nadie podrá ser privado de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho. Véase el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

La garantía de audiencia encuentra su fundamento en el artículo 14 de la CPEUM; en materia de impuestos, la SCJN ha establecido jurisprudencia en el sentido de que la audiencia no necesita ser previa, y basta si se produce antes de la privación de algún derecho.

Así lo ha establecido el Pleno de la SCJN al señalar:

**Audiencia, garantía de, en materia impositiva. No es necesario que sea previa.** Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaría se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.<sup>174</sup>

La garantía de audiencia es posterior a cuando se genera la contribución, por lo que no será necesario cumplir con la audiencia previa, ya que será suficiente, el que el particular sea escuchado antes de ser privado de sus bienes, posesiones o derechos.

Esta garantía establece en materia administrativa o fiscal, “que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento y del contenido de la cuestión que va a debatirse, así como de las consecuencias que se producirán y que se le dé la oportunidad, tanto de presentar sus defensas, como de organizar un sistema de comprobación, para que quien sostenga una cosa lo demuestre, quien diga lo contrario también demuestre su veracidad y que, cuando se agote la tramitación, se dé oportunidad a los interesados de presentar alegaciones; por último, el procedimiento concluye con una resolución que decida lo debatido y señale la forma de cumplirse”.<sup>175</sup>

### 3. Garantía de legalidad (tercer y cuarto párrafo)<sup>176</sup>

Eduardo García de Enterría en un estudio muestra la importancia de los principios generales del derecho. “Éstos, aun no estando expresamente comprendidos en la Ley, sí se derivan de ella, la completan, la perfeccionan y la hacen más justa. El sistema

<sup>174</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Parte: 66, Tesis, p. 77.

<sup>175</sup> Semanario Judicial de la Federación, Tribunales Colegiados de Circuito, Octava Época, Parte: VII-Enero, Tesis, p. 153.

<sup>176</sup> En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho. Véase el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

tributario no carece de estos principios. Más bien, sin ellos, no podríamos hablar de un adecuado y justo sistema tributario”.<sup>177</sup>

En nuestro sistema se establece que a falta de Ley exactamente aplicable se recurriría a la costumbre, y en su defecto, a los principios generales del Derecho, ya que “el legislador, al incluirlos en el sistema de las fuentes, pretendió lograr la plenitud del orden jurídico, previendo subsanar las lagunas de la ley”.<sup>178</sup>

También han sido considerados como “un auxilio necesario para el intérprete, en su labor de aplicación de la ley tributaria, el recurso a los principios generales que inspiran el sistema impositivo y todo el sistema jurídico. En los casos en que no exista una clara regla de conducta y no se pueda superar la duda, la remisión a los principios generales, sirven para ofrecer al intérprete una guía segura en su labor de vencer las incertidumbres provenientes de las contradicciones y de la insuficiencia de las normas escritas”.<sup>179</sup>

Los principios generales del derecho “se constituyen por los criterios o ideas fundamentales de un sistema jurídico determinado, que se presentan en la forma concreta de aforismos y cuya eficacia, como norma supletoria de la ley, depende del reconocimiento expreso del legislador”,<sup>180</sup> los principios generales no aparecen en ninguna ley; pero por cuestiones de interpretación, así se han delimitado.

La jurisprudencia de la SCJN ha definido lo que debe entenderse por principios generales del derecho que, constituyen la única fuente supletoria de la ley, al decir:

**Principios generales de derecho.** El artículo 14 de la Constitución General de la República, dispone que en los casos de omisión o deficiencia de la ley, debe acudir, para resolver la controversia judicial, a los principios generales de derecho, debiendo entenderse por tales, no la tradición de los tribunales que, en último análisis no son más que prácticas o costumbres que evidentemente no tienen fuerza de ley, ni las doctrinas o reglas inventadas por los jurisconsultos, supuesto que no hay entre nosotros autores cuya opinión tenga fuerza legal, ni tampoco la que haya escogido la inventiva de la conciencia privada de un juez, por ser esto contrario a la índole de las instituciones que nos rigen, sino los principios consignados en algunas de nuestras leyes, teniendo por tales.<sup>181</sup>

Esto es, son verdades jurídicas notorias, indiscutiblemente de carácter general, como su nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del derecho, de tal

<sup>177</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA EDUARDO y FERNÁNDEZ, TOMAS-RAMÓN. *Curso de derecho administrativo I*, Décima edición, Editorial Civitas, Madrid, 2000, pp. 83 a 90.

<sup>178</sup> FAYA VIESCA, JACINTO. *Finanzas públicas*, Tercera edición, Porrúa, México, 1996, pp. 129 y 130.

Algunos tratadistas italianos como Borsari y Bianchi sostienen que esos principios generales son axiomas, verdades jurídicas universales; mientras que para otros son las bases fundamentales sobre las que se apoya la legislación, porque informan a una determinada legislación positiva. Véase a NIÑO, JOSÉ ANTONIO. *La interpretación de las leyes*, Porrúa, México, 1971, p. 57.

<sup>179</sup> VANONI, EZIO. *Op. Cit.*, p. 351.

<sup>180</sup> PINA VARA, RAFAEL DE. *Op. Cit.*, 1999, p. 417.

<sup>181</sup> Semanario Judicial de la Federación, Tercera Sala, Quinta Época, Parte XLIII, Tesis, p. 858.

manera que el juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente, o habría establecido si hubiera previsto el caso; siendo condición de dichos principios el que estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenar, por ejemplo: A lo imposible nadie está obligado, quien puede lo más puede lo menos, nadie está obligado a declarar en su contra; entre otros.

A falta de disposición legal o de interpretación jurídica de la misma, se aplican los principios generales del derecho. Tanto de la obligación de los Jueces y Tribunales de fallar las controversias sometidas a su jurisdicción sin pretexto alguno de oscuridad, deficiencia o silencio de la ley.<sup>182</sup>

En el artículo 5º segundo párrafo del CFF, se señala que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica y que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.<sup>183</sup>

Los principios generales del derecho han sido una fuente formal reconocida por el derecho, que al considerarse como elemento de interpretación en materia fiscal, no limitan su contenido, ya que le permiten al legislador allegarse de todos los recursos necesarios para resolver lo más apegado a derecho; tal y como lo indica el Poder Judicial de la Federación, al establecer:

**Principios generales del derecho. Su función en el ordenamiento jurídico.** Tradicionalmente se ha considerado en el Sistema Jurídico Mexicano que los jueces para la decisión de los asuntos sometidos a su conocimiento están sujetos a la observancia no sólo del derecho positivo-legal, sino también de los dogmas generales que conforman y dan coherencia a todo el ordenamiento jurídico, que se conocen como principios generales del derecho según la expresión recogida por el constituyente en el artículo 14 de la Carta Fundamental. La operancia de estos principios en toda su extensión -para algunos como fuente de la cual abrevia todas las prescripciones legales, para otros como su orientación a fin- no se ha entendido restringida a los asuntos de orden civil tal y como podría desprenderse de una interpretación estricta del artículo constitucional invocado, sino que aun sin positivización para otros órdenes de negocios, es frecuentemente admitida en la medida en que se les estima como la formulación más general de los valores insitos en la concepción actual del derecho.- Su función desde luego no se agota en la tarea de integración de

<sup>182</sup> Véase a NIÑO, JOSÉ ANTONIO. *Op. Cit.*, 1971, p. 53.

En el artículo 18 se ha establecido: El silencio, oscuridad o insuficiencia de la ley no autorizan a los jueces o tribunales para dejar de resolver una controversia.

En el artículo 19 se menciona: Las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales del derecho. Véase el artículo 18 y 19 del Código Civil Federal. Vigente en 2008.

<sup>183</sup> Véase el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.



los vacíos legales; alcanza sobre todo a la labor de interpretación de la ley y aplicación del derecho, de allí que los tribunales estén facultados y, en muchos casos, obligados a dictar sus determinaciones teniendo presente, además de la expresión de la ley siempre limitada por su propia generalidad y abstracción, los postulados de los principios generales del derecho, pues éstos son la manifestación auténtica, prístina, de las aspiraciones de la justicia de una comunidad.<sup>184</sup>

Queja 93/89. Federico López Pacheco. 27 de abril de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

A falta de disposición legal expresa y en tanto no se contravengan las disposiciones fiscales, se podrán aplicar los principios generales del derecho.

### **1.5.9 Garantía de legalidad**

Una de las garantías más importantes, se encuentra en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el cual se indica que:

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

...La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos”.

La autoridad debe fundar y motivar el acto de molestia, es decir, este precepto hace que se obligue a la autoridad a hacer constar en documento oficial su mandato, así como que los actos de molestia estén debidamente fundados y motivados.

Por lo que, “la autoridad se encuentra obligada a citar el precepto legal que le sirve de apoyo para emitir el acto administrativo o judicial que crea una nueva situación jurídica al modificar la existente, esta garantía de fundamentación es la legalidad de las actuaciones. Y si bien es cierto que los actos de la autoridad se presumen legales, la obligación por parte de las mismas autoridades de citar los fundamentos legales que le sirven de apoyo limita esta presunción de manera tajante y clara”.<sup>185</sup>

De acuerdo con el artículo 68 del CFF, las autoridades fiscales gozan del privilegio de presunción de legalidad de sus resoluciones,<sup>186</sup> aún así deben fundamentar las

<sup>184</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Parte: III, Segunda Parte-2, Tesis, p. 573.

<sup>185</sup> GALLEGOS REYES, HUMBERTO. *Op. Cit.*, p. 132 y ss.

<sup>186</sup> Véase el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

mismas, porque si no lo hacen, los particulares las pueden impugnar, acudiendo directa e inmediatamente al juicio de nulidad.

La motivación no solamente son los hechos en que consistió la violación, sino que además se debe expresar el razonamiento por medio del cual se presenta el enlace entre el hecho generador y el fundamento legal aplicable al caso, este enlace y su correspondiente razonamiento jurídico es lo que se conoce como motivación.

Resulta aplicable al caso la tesis aislada que señala:

**Fundamentación y motivación.** De acuerdo con el artículo 16 Constitucional, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero, que ha de expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, indicar con exactitud las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en consideración para la emisión del acto, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.<sup>187</sup>

Por fundamentación se entenderán los preceptos legales en que se apoya la autoridad para emitir el acto, y por motivación, las razones que se hayan tomado en consideración para la emisión del mismo.

Este precepto constitucional tiene relación con el artículo 38 del CFF, que en materia fiscal regula estos requisitos legales.<sup>188</sup>

La verificación de actos de control de los impuestos, por medio de la inspección de los papeles y libros de los contribuyentes, para conocer si se han cumplido con las obligaciones fiscales. Se podrá realizar lo que en la práctica se conoce como visitas domiciliarias, las cuales deben revestir las formalidades prescritas para los cateos.

Estas formalidades son entre otras, "que la orden de visita debe provenir de la autoridad administrativa y por escrito, en la que debe hacer constar el lugar en que debe practicarse la visita, la persona visitada y el objeto de la diligencia. Y al concluir la visita se debe levantar un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos

<sup>187</sup> RTFF. Tesis Aislada emitida por el Pleno. III-TASS-1995. 3ª Época. Año III. No. 35. Noviembre 1990. p. 44.

<sup>188</sup> Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

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

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

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

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa...

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad. Véase el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

propuestos por el visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia. Es, pues, contraria al texto constitucional, la viciosa práctica de concretarse a tomar datos en el lugar de la visita para levantar el acta con posterioridad en lugar diverso”.<sup>189</sup>

Las autoridades están facultadas para comprobar el acatamiento de las obligaciones fiscales por el contribuyente; debiendo cumplir a su vez con las formalidades establecidas en la ley, a fin de generar la certeza jurídica.

#### **1.5.10 Prohibición de costas judiciales.**

En el artículo 17 de la CPEUM, se ha establecido la prohibición de las costas judiciales,<sup>190</sup> es decir, el servicio de los tribunales será gratuito; no remunerado.

En consecuencia, “la obligación del Estado para impartir justicia y el derecho de los particulares para demandarla son funciones correlativas, de manera que la administración de justicia no es ni un favor, ni una merced, ni una gracia que el Estado otorgue, sino una obligación que debe satisfacer gratuita, pronta y eficazmente”.<sup>191</sup>

Quiere decir que la impartición de justicia, así como la información o bien la orientación al gobernado por parte de las autoridades, será gratuita.

En ocasiones, “por ignorancia y precariedad de recursos se provoca el no acceder a la justicia, con distintos matices y gradaciones, pero con resultados idénticos. Una deficiente defensa o falta de la misma por imposibilidad para llevarla a cabo jamás dará paso a la justicia, aun cuando existan organismos que la administren. Ahora bien, a veces podríamos considerar obvias las razones que limitan la impartición de justicia; sin embargo ello no es motivo para establecer ciertas condiciones o limitantes que impidan la aplicación pronta del derecho”.<sup>192</sup>

Por lo que corresponde, a que nadie puede ser apasionado por deudas de carácter puramente civil, se ha considerado que las deudas tributarias pueden ser elevadas, por el legislador, a la categoría de delitos y castigarlos con pena de privación de la libertad.

En el CFF se han tipificado como hechos delictivos la defraudación fiscal, el contrabando, el comercio clandestino, el rompimiento de sellos, y el delito de moda, el lavado de dinero; entre otros; tal y como se puede observar en el Título IV, Capítulo II del CFF, en el que se regula lo relativo a los delitos fiscales y sus particularidades.

<sup>189</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Op. Cit.*, p. 209.

<sup>190</sup> Por prohibición de costas judiciales se debe entender que ninguna cantidad le será exigida a los particulares que acudan a un tribunal sea por el servicio que éste preste directamente, como por los servicios que presten terceras personas cuando los de éstas se requieran como consecuencia de un acuerdo dictado por el tribunal para mejor proveer. Véase a SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO. *Op. Cit.*, p. 113.

<sup>191</sup> PÉREZ PALMA, RAFAEL. *Guía de derecho procesal civil*, Primera reimpresión, Cárdenas Editor, México, 2002, p. 6.

<sup>192</sup> VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo. “La defensoría de oficio ante el Tribunal Fiscal de la Federación”, *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, México, 1988, pp. 85 y 86.

Se debe orientar a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones conforme a la ley, y establecerse por parte de las autoridades el respeto al estado de derecho, toda vez que no son suficientes muchas y buenas leyes, sino la difusión y claridad que se da en el cumplimiento de las mismas, creando en el particular la certeza de una impartición de justicia pronta y expedita.

### 1.5.11 Confiscación de bienes.

La confiscación de bienes “tuvo su origen en la Roma antigua con la palabra latina *confiscatio*, a su vez derivada de *fiscus* con la que se designaba, primero una canasta destinada a contener dinero y posteriormente al Tesoro Imperial”.<sup>193</sup>

Se agrega que “deriva del latín *confiscatio-onis*, acción y efecto de confiscar. Del latín *confiscare*, penar con privación de bienes, que son asumidos por el fisco”.<sup>194</sup>

Consiste en privar a uno de sus bienes y aplicarlos al Estado, esto es, “la adjudicación que hace el fisco de los bienes de una persona. Desde el punto de vista jurídico es la pérdida total del patrimonio del culpable como sanción a un delito cometido”.<sup>195</sup>

La voz decomiso está íntimamente ligada a la confiscación, ambas deben ser ordenadas por autoridad judicial diferenciándose en que la primera se refiere a una incautación parcial y sobre los bienes objeto del ilícito, mientras que la segunda puede recaer sobre la totalidad de los bienes y sin que éstos tengan relación alguna con la infracción. El decomiso es una figura jurídica típica del derecho penal y posteriormente del derecho aduanero.<sup>196</sup>

Lo anterior, con relación a la tesis emitida por el Pleno de la SCJN al indicar:

**Confiscación y decomiso. Sus diferencias básicas.** Confiscación y decomiso son dos figuras jurídicas afines, pero con características propias que las distinguen. Por la primera, debe entenderse la apropiación violenta por parte de la autoridad, de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de los mismos, sin título legítimo y sin contraprestación, pena que se encuentra prohibida por el artículo 22 constitucional; en tanto que la última es aquella que se impone a título de sanción, por la realización de actos contra el tenor de leyes prohibitivas o por incumplimiento de obligaciones de hacer a cargo de los gobernados con la nota particular de que se reduce a los bienes que guardan relación con la conducta que se castiga, o sea, los que han sido utilizados como

<sup>193</sup> PÉREZ DE LEÓN, ENRIQUE. *Notas de derecho constitucional y administrativo*, Décimo segunda edición, Porrúa, México, 1991, p. 255.

<sup>194</sup> *Diccionario de la Lengua Española. Op. Cit.*, 2001, p. 620.

<sup>195</sup> AGUAYO GONZÁLEZ, Olga Leticia. *Voz Confiscación, Diccionario jurídico mexicano, Op. Cit.*, 2005, p. 724.

<sup>196</sup> La palabra decomiso, deriva del latín *decommisum* que significa, crimen, objeto confiscado. Incautarse el fisco de algún objeto, como castigo al que ha querido hacer contrabando. Véase a RAMÍREZ GUTIÉRREZ, José Othón. *Voz Decomiso, Diccionario jurídico mexicano*, Tomo D-H, *Op. Cit.*, 2005, p. 994.

De Pina Vara lo considera como la privación a la persona que comercia en géneros prohibidos o comete un delito, de las cosas que fueren objeto del tráfico ilícito o que sirvieron para la realización de la infracción penal. Véase a PINA VARA, RAFAEL. *Op. Cit.*, 1999, p. 217.

instrumento para la comisión de un delito o infracción administrativa, los que han resultado como fruto de tales ilícitos o bien los que por sus características, representan un peligro para la sociedad.<sup>197</sup>

La Comisión que redactó este artículo en el constituyente de 1917, señaló: Acontece, con frecuencia, que el importe de una contribución o de una multa iguala al capital de la persona que deba pagarla, cuando aquél es muy reducido; el efecto del cobro, en tal caso, resulta semejante de una confiscación; pero no lo es realmente, y, si la exacción fuera justa, no debe dejarse al interesado la ocasión de que eluda el pago a pretexto de que sufre una verdadera confiscación, este es el propósito de la confiscación constitucional de que se trata.<sup>198</sup>

La figura de la confiscación se encuentra regulada en el artículo 22 párrafo segundo de la CPEUM,<sup>199</sup> se señala:

Quedan prohibidas las penas de muerte, mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

No se considerará 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. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial, de los bienes, en caso del enriquecimiento ilícito, en los términos del artículo 109; ni el decomiso de los bienes propiedad del sentenciado...<sup>200</sup>

En la misma CPEUM se regula la prohibición de la confiscación de bienes, pero en el segundo párrafo, lo único que hace es precisar que tratándose de impuestos o multas, sí es posible afectar a su pago, parte o todos los bienes de una persona, sin que se considere confiscación.

Flores Zavala ha mencionado que “no es confiscación la aplicación total de los bienes de una persona al pago de impuestos; no es confiscación, porque no se trata de una sanción, luego no queda comprendida en la prohibición del párrafo primero; lo que el constituyente quiso fue precisar que, tratándose de impuestos, sí era posible afectar a su pago todos los bienes de una persona”.<sup>201</sup>

Doricela Mabarak estima, que “no se considera como confiscación la aplicación total o parcial que hace el Estado de los bienes de una persona, entre otros casos, el

<sup>197</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época. Pleno, Parte: III, Mayo de 1996, Tesis: p. LXXIV/96, p. 55.

<sup>198</sup> Véase el Diario de Debates del Congreso Constituyente, tomo II, núm. 52, p. 239.

<sup>199</sup> En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1857 no se tenía un segundo párrafo del artículo 22, se adiciona en 1917. Véase el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

<sup>200</sup> Véase el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

<sup>201</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Op. Cit.*, p. 199.

pago de impuestos o multas. Porque señala que hay una razón legal que justifica el despojo de los bienes y, por lo tanto, es indudable que no se está frente a un acto de confiscación”.<sup>202</sup>

No podría apoyarse este razonamiento, en virtud de que esta misma autora se contradice en su obra, al indicar que confiscar “es la acción mediante la cual una autoridad, sin existir una justa causa y un precepto legal que lo autorice, procede a apropiarse de la totalidad de los bienes de un particular”.<sup>203</sup>

Para otros, “la confiscación es una medida arbitraria de carácter administrativo, que simboliza el abuso de la autoridad, la que investida de su representación legal, desposee sin derecho, sin fundamento legal de sus propiedades, derechos o posesiones a un particular”.<sup>204</sup>

La confiscación en la actualidad ha sido utilizada como sinónimo que toma la autoridad, de cualquier medida arbitraria, es decir, el apoderamiento de los bienes de una persona por parte del Estado.

Hugo Margáin considera “que el contribuyente omiso, que ha dañado con su apatía al Erario y a los demás contribuyentes cumplidos, puede sufrir la acumulación, en un momento dado, de los impuestos y de las sanciones correspondientes, aun cuando ello equivalga a la confiscación de sus bienes. Esto lo permite la Constitución en forma excepcional, con la mira de evitar que los particulares eludan el pago puntual de sus contribuciones suponiendo que el Estado no puede, en ninguna ocasión, apropiarse totalmente de su patrimonio”.<sup>205</sup>

Fuera de este caso, ningún argumento de carácter general tendiente a la aprobación de impuestos confiscatorios es de aceptarse, porque entrañaría una violación al principio de proporcionalidad del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.

Con relación a la llamada multa excesiva es lo que se conoce en materia fiscal como desvío de poder o exceso de poder y se presenta “cuando el contribuyente infractor es sancionado por la autoridad administrativa con una pena pecuniaria que rebasa los límites que la ley señala”.<sup>206</sup>

En materia fiscal se establecen claramente las reglas conforme a las cuales se deben aplicar las sanciones correspondientes por infracción a las disposiciones fiscales en el título IV, capítulo I, del CFF.<sup>207</sup>

---

<sup>202</sup> MABARAK CERECEDO, DORICELA. *Op. Cit.*, pp. 78 y 79.

<sup>203</sup> *Ibidem.* p. 218.

<sup>204</sup> PÉREZ DE LEÓN, ENRIQUE. *Op. Cit.*, pp. 254 y 255. Véase a DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO y LUCERO ESPINOSA, MANUEL. *Compendio de derecho administrativo (segundo curso)*, Segunda edición, Porrúa, México, 2001, p. 163.

<sup>205</sup> MARGÁIN, HUGO B. *Op. Cit.*, p. 86.

<sup>206</sup> FERNANDEZ MARTÍNEZ, REFUGIO DE JESUS. *Op. Cit.*, p. 75.

<sup>207</sup> Véase el Título IV, Capítulo I del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

### 1.5.12 La exención de impuestos.

Se sabe que, no existe país alguno que no haga uso, en una u otra forma de las exenciones fiscales, consideradas por los tratadistas como la necesidad económica y política para el país en que se implantan.

En México, “el Estado ha justificado la existencia de las exenciones basándose en la motivación de la actividad que se exenta y afirmando que mediante la exención, los sujetos particulares tendrán el incentivo de desarrollar ciertas actividades que el Estado considera necesarias o convenientes para el país”.<sup>208</sup>

La exención “deriva del latín *exemptio-onis*, efecto de eximir. Ventaja fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo”.<sup>209</sup>

En el artículo 28 de la CPEUM, se regula lo relativo a la exención, al enunciar:

“En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones...”.

Este precepto constitucional afirma el principio de justicia tributaria, prohibiendo las exenciones y privilegios en materia impositiva.

La idea que impulsó al Constituyente al señalar la prohibición para las exenciones de impuestos, fue la de hacer respetar el principio de igualdad frente a la ley, para que nadie con capacidad tributaria escape a la acción recaudatoria del fisco. “La exención que debería estar prohibida y en ningún caso se debería otorgar. Si la persona que realiza el hecho generador del crédito fiscal, tiene en verdad capacidad económica para solventar el pago del impuesto que legalmente le corresponda efectuar, por ningún motivo y bajo ninguna circunstancia, debería estar exento del pago del gravamen”.<sup>210</sup>

La intención o el espíritu del Constituyente definitivamente ya no existe en esta figura jurídica, y no es precisamente por el transcurso del tiempo, sino porque se ha perdido el generar un beneficio con las exenciones y alcanzar cierto desarrollo económico, lo que prevalece es beneficiar a cierto sector de la población, debido a que la autoridad no puede cubrir todas las actividades de la colectividad, lo cual es más político que jurídico.

<sup>208</sup> JOHNSON OKHUYSEN, EDUARDO A. *Temas fiscales*, Editorial Themis, México, 1986, p. 33

<sup>209</sup> *Diccionario de la Lengua Española. Op. Cit.*, 2001, p. 1018.

<sup>210</sup> MARGAÍN, HUGO B. *Op. Cit.*, p. 78.

Escribe De la Garza que en las exenciones, el espíritu del Constituyente fue indudablemente prohibir las prerrogativas o privilegios indebidos, que introdujeron desigualdades en los ciudadanos, pero no prohíbe proteger a aquellas industrias que realizan un esfuerzo para lograr el desarrollo económico del país, en el que todos tenemos interés y del que todos los ciudadanos derivamos beneficios indirectos. Véase a GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, p. 312.

Einaudi Luigi “sostiene que los mínimos de subsistencia deben estar exentos, ya que exigir el pago de impuestos a quienes no perciben siquiera lo mínimo para vivir, es empobrecerlos más, obligándolos a solicitar ayuda del gobierno, que puede significar una erogación superior a aquella suma cubierta por el menesteroso, como tributo”.<sup>211</sup>

Hugo Margáin ha dicho que “las exenciones concedidas a los artículos de primera necesidad y a los bienes de la cultura, si bien es cierto que tampoco resisten el rigor de una interpretación gramatical del precepto, tienen como propósito alentar las actividades mercantiles en esos ramos, con el fin de aliviar las necesidades más apremiantes del mayor número de la población”.<sup>212</sup>

Por lo que, “no se está frente a una prohibición absoluta, sino relativa, en cuanto para hacerla efectiva, es necesario que las leyes fiscales complementen, den las condiciones y aporten los términos mediante los cuales pueda hacerse efectiva esta prohibición constitucional, esto equivale a expresar que es la ley fiscal, y no la Carta Constitucional, la que exprese cuándo, dónde y cómo sí podría ser válida legalmente una exención”.<sup>213</sup>

Pues bien, “esto ocurre en la legislación mexicana en donde sí se encuentran en las diferentes leyes impositivas, distintos casos y circunstancias en que opera la exención de contribuciones, aunque se les denomine con diferentes nombres, como sucede con las franquicias establecidas en la Ley Aduanera, las cuales indudablemente producen los mismos efectos que una exención tributaria”.<sup>214</sup>

De ahí que, las exenciones tienen como efecto elevar o privilegiar al contribuyente de la obligación de pagar un impuesto.

Sin embargo, “la prohibición de la exención de impuestos, está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinadas personas, estableciendo un privilegio a su favor, pero no cuando la exención alcanza toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general, este enunciado originó grandes controversias entre los doctrinarios, y al respecto la Suprema Corte del país mantuvo el criterio de que mientras la exención no se otorgue en forma particular en un momento dado, sino que se aplique a toda una categoría de sujetos, estará dentro de los lineamientos constitucionales”.<sup>215</sup>

Las notas generales de esto, se encuentran en la siguiente tesis:

---

<sup>211</sup> EINAUDI, LUIGI. *Principios de hacienda pública*, Traducción de la segunda edición italiana por Jaime Algarra y Miguel Paredes Aguilar, Aguilar Editor, Madrid, 1946, p. 148.

<sup>212</sup> MARGÁIN, HUGO B. *Op. Cit.*, p. 87.

<sup>213</sup> MABARAK CERECEDO, DORICELA. *Op. Cit.*, p. 77.

<sup>214</sup> MARGÁIN, HUGO B. *Op. Cit.*, p. 78.

<sup>215</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1995, p. 58.



**Impuestos. Exención de. Es constitucional cuando se establece por medio de leyes de carácter general.** Es correcta la interpretación que se haga en el sentido de que la prohibición de exención de impuestos a que se refiere el artículo 28 constitucional, está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinada persona, estableciendo un verdadero privilegio en su favor, pero no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general, por lo que la demanda de amparo en contra de una ley con base en que ésta concede exenciones de un impuesto, sólo se justifica en aquellos casos en que por efecto de ellas, el quejoso se halla en situación de desigualdad respecto de la persona o personas determinadas que gozan del beneficio, afectándose con ello la libre concurrencia que resguarda el artículo 28 de la Constitución Federal, lo que no sucede en el caso del Decreto Número 200 del Estado de Sinaloa que establece exenciones en su artículo 150, decreto que establece el impuesto sobre remuneración de trabajo personal.<sup>216</sup>

**Nota:** En el Semanario Judicial de la Federación, Volumen 12, página 30, se señala que el Volumen CXXIV, página 48, corresponde a un precedente de esta tesis; sin embargo, de su contenido se desprende que es un criterio relativo al mismo tema, pero con un tratamiento diverso, por lo que en este registro se coloca bajo la leyenda "Véase".

Es decir, que mientras no se beneficie a un sujeto en particular, no se estará violando la disposición constitucional, que regula la exención.

Lo que hay que destacar, es que, "al eximir del pago de las contribuciones a un sujeto o a un grupo de sujetos, se crea automáticamente una desigualdad en el pago de las contribuciones de la ciudadanía en general. La desigualdad produce, obviamente una injusticia fiscal, debido a que la carga tributaria ya no estará repartida entre los contribuyentes de manera proporcional y equitativa, como disponen las leyes".<sup>217</sup>

Se debe recordar que "si algún grupo de contribuyentes, queda exento de pagar determinado impuesto, aun y cuando se encuentre en el supuesto general de causación de la ley, por realizar el hecho imponible sin que el legislador exente a ese tipo de contribuyentes por alguna causa de carácter parafiscal que así lo amerite, dicha exención se torna contrario a lo ordenado por nuestra Ley Fundamental y por tanto, todos los demás contribuyentes que sí se encuentren en el supuesto de causación al desarrollar el hecho imponible ven que sus garantías son vulneradas al no gozar todos ellos de la exención de determinadas contribuciones".<sup>218</sup>

Resulta esencial que el poder fiscal quede sujeto a limitaciones, las cuales aseguren el orden, el equilibrio y la justicia. Dichas limitaciones se hacen consistir en las garantías o principios, consagradas en los diferentes artículos constitucionales vertidos.

<sup>216</sup> Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Séptima Época, Primera Parte, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, p. 30.

<sup>217</sup> JOHNSON OKHUYSEN, EDUARDO A. *Op. Cit.*, p. 34.

<sup>218</sup> GALLEGOS REYES, HUMBERTO. *Op. Cit.*, 2004, p. 35.

Con ello se quiere establecer, primero, que todo acto de autoridad debe provenir de una ley y que cualquier alteración al orden legal se debe restablecer, por parte de quienes ejercen la autoridad. Los particulares afectados ejercitan su derecho de defensa y como consecuencia su acceso a la impartición de justicia, por lo cual tienen la posibilidad de acudir a los órganos instituidos para tal fin.

## 1.6 El sujeto pasivo

El estudio del sujeto pasivo consiste principalmente en la distinción entre las varias categorías de sujetos de la relación tributaria, es decir, en la definición del deudor principal o contribuyente, en explorar la capacidad jurídica de derecho tributario, y de los diferentes codeudores o responsables por vínculo de solidaridad, de sustitución, y por último, de las excepciones subjetivas a la obligación tributaria.

Hay que decir que el término “causantes” dejó de utilizarse desde el año de 1980, cambiándose por el de contribuyentes, pero que continúa siendo el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Todas las leyes tributarias dan a los sujetos pasivos el nombre de “causantes”, véase la definición que de estos términos ha dado la SCJN, al expresar:

**Impuestos, causantes de, y causantes exentos, concepto.** Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del fisco; esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, es decir, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.<sup>219</sup>

El CFF no contiene una definición, de lo que es sujeto pasivo de la obligación tributaria, como sí la tenían los Códigos Fiscales de la Federación de 1938<sup>220</sup> y 1967.<sup>221</sup>

El sujeto pasivo de la obligación de derecho tributario, “puede ser aquel que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya, propia o de otras

---

<sup>219</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Segunda Sala, Tesis aislada, Materia Administrativa, 139-144 Tercera parte, p. 78.

<sup>220</sup> Sujeto o deudor de un crédito fiscal, es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal. Véase el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1938.

<sup>221</sup> El sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal. Véase el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1967.

personas”.<sup>222</sup> Ya que, sólo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo<sup>223</sup> de la relación fiscal.

Griziotti ha dicho que los “sujetos pasivos del impuesto son los contribuyentes sobre los cuales ejerce el Estado la soberanía fiscal, por el hecho de la subordinación o pertenencia política, social y económica al mismo. Tienen la obligación y la responsabilidad personal e ilimitada de pagar el impuesto”.<sup>224</sup>

Así que, recibe ese nombre la persona física o moral que, de conformidad con las disposiciones fiscales, está obligada a realizar una prestación determinada en favor del fisco. La calidad de sujeto pasivo se establece generalmente a cargo de los gobernados. Ahora bien, aunque no es frecuente que esta calidad recaiga en el Estado, tampoco es improbable que pueda ocurrir.

Un concepto de sujeto pasivo puede ser, “la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho engendrador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en el precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa o municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas, y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley”.<sup>225</sup>

Hay quien señala que el sujeto contribuyente “será en consecuencia sólo aquel que realice el elemento objetivo o material del hecho generador de la obligación tributaria y por ende dentro del universo de los sujetos pasivos o deudores tributarios, los solidarios, subsidiarios, sustitutos, etcétera, en todo caso serán siempre deudores por deuda ajena, dado que en ningún caso son los realizadores de los presupuestos legales que ponen en evidencia la capacidad contributiva y por ende no puede corresponderles por lógica la calidad jurídica de contribuyentes”.<sup>226</sup>

El sujeto pasivo de la obligación fiscal será quien caiga en el supuesto marcado por la ley, y cuyo cumplimiento de la obligación puede ser en dinero o en especie.

<sup>222</sup> PUGLIESE, MARIO. *Op. Cit.*, pp. 170 y 171.

<sup>223</sup> El sujeto pasivo de la obligación fiscal es siempre un sujeto de derecho, vale decir, es la persona a quien la ley obliga al pago del gravamen, llamada contribuyente. Véase a JUANO, MANUEL DE. *Op. Cit.*, p. 253.

<sup>224</sup> GRIZIOTTI, BENVENUTO. *Op. Cit.*, p. 345.

<sup>225</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Op. Cit.*, p. 366.

La diferencia entre el hecho imponible y el hecho generador, se establece que el primero es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó o estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo que corresponde al segundo lo señala como la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer o bien de tolerar. Véase a DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1995, p. 101.

El contribuyente es aquel que se halla ligado al Estado mediante la obligación tributaria. Se funda en la causa-fin que cada tipo de tributo reconoce. Es a él a quien la ley le atribuye la producción del hecho imponible, atribución que no puede ser arbitraria ni antojadiza, porque se funda precisamente en las ventajas y seguridades que el Estado le proporciona a dicho sujeto y que redundan en su beneficio, por cierto que indeterminado en los casos del impuesto (policía, defensa), etcétera.

En efecto, deben darse estos dos pasos: 1) Que el hecho imponible se produzca y que él sea verificado por el fisco; y 2) Que ese hecho producido y verificado sea atribuido o imputado a ese sujeto contribuyente.

El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador, es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, ya que en ese momento se coincide con la situación abstracta de la ley. Véase a LUQUI, JUAN CARLOS. *Op. Cit.*, pp. 94 y 196.

<sup>226</sup> JIMÉNEZ GONZÁLEZ, ANTONIO. *Lecciones de derecho tributario*, Editorial Thompson, México, 2002, p. 237.

No siempre la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, y tal vez no se encuentre obligado a hacerlo, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo. “En estos casos la obligación fiscal también se extingue ya que, en última instancia, al fisco no le interesa quién haga materialmente el pago, sino que se pague la obligación pecuniaria adeudada”.<sup>227</sup>

Con el fin de distinguir al titular del adeudo del tercero con el de responsabilidad del pago, denominado el primero responsable directo y el segundo responsable indirecto.

Con mayor seguridad y precisión, Maiorca indica que la palabra responsabilidad “se forma del latín tardío *respondére*. El término antiguo es *respondére*, que es el movimiento inverso de *spondére*, lo que radicalmente da entrada a la idea de rito, de solemnidad y, con esto, a la formación de un determinado equilibrio, de un orden, frente a un carácter de solemnidad”.<sup>228</sup>

También, “*respondére* presupone primeramente la ruptura de un determinado equilibrio, de un orden, expresando posteriormente con ello la idea de una respuesta reparadora para dicha ruptura”.<sup>229</sup> Por tanto, ese desequilibrio desaparece, cuando después se elimina tal ruptura.

La responsabilidad implica rompimiento y que aún cuando en el CFF vigente no se defina, la responsabilidad se puede entender en las distintas fracciones del artículo 26 del CFF, en el que se establecen los supuestos de responsabilidad tributaria auténticos, que permiten determinar su alcance y consecuencias, y posteriormente la unión de ese rompimiento.<sup>230</sup>

A juicio de Alvarado Esquivel “el responsable no es un sujeto pasivo de la obligación tributaria en sentido estricto, sino sólo un obligado tributario sobre el cual puede recaer la deuda tributaria, cuando tenga lugar el presupuesto de hecho que legalmente produzca esa consecuencia”.<sup>231</sup>

El responsable solidario puede cumplir la obligación tributaria, independientemente de no ser el deudor principal, o al menos haber generado el hecho.

---

<sup>227</sup> A este respecto, sólo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal. PUGLIESE, MARIO. *Op. Cit.*, p. 173. Véase a LUQUI, JUAN CARLOS. *Op. Cit.*, p. 198.

<sup>228</sup> *La parola Responsabilità si rifa al latino tardo respondere. Il termine antico e respondere. Re-spondere e il movimento inverso di spondere, il cui radicale porta in se l'idea di rito, di solemnità e, con ciò quello della formazione di un dato equilibrio, di un dato ordine, avente un carattere di solemnità.*

*Respondere presupone la rottura di tale equilibrio, di tale ordine, ed esprime, con ciò, l'idea della risposta riparatrice della rottura.* Véase a MAIORCA, CARLO. *I fondamenti della responsabilità*. Editorial Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, Italia, 1990, p. 13.

<sup>229</sup> ALVARADO ESQUIVEL, MIGUEL DE JESÚS. *La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*, Porrúa, México, 2000, p. 20.

<sup>230</sup> Véase el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

<sup>231</sup> ALVARADO ESQUIVEL, MIGUEL DE JESÚS. *Op. Cit.*, p. 87.

La responsabilidad fiscal deriva básicamente de la relación tributaria que se establece entre la autoridad fiscal, en cuanto sujeto activo o titular del derecho de cobrar una contribución establecida por las leyes fiscales, y el contribuyente.

Ahora bien, “para que se produzca un supuesto de responsabilidad tienen que darse dos supuestos de hecho; uno, el hecho imponible, a cuya realización se le une como efecto jurídico el nacimiento de la obligación tributaria a cargo de su realizador, otro el presupuesto que origina el nacimiento de la responsabilidad para su realizador”.<sup>232</sup>

Encontrándose, en una primera clasificación; a la responsabilidad solidaria<sup>233</sup> que “consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario, a diferencia de ésta, la responsabilidad subsidiaria, es limitada, pues los responsables tributarios responden sólo de una parte (la que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen)”.<sup>234</sup>

De ahí que, en la responsabilidad solidaria los sujetos responden con sus propios bienes, con su propio patrimonio, en cambio en la subsidiaria únicamente de una parte.

También, “se debe anotar que se puede llegar a ser sujeto pasivo de la obligación sin haber sido el mismo a quien se imputó el hecho imponible ni, por lo mismo, asumir el carácter de contribuyente. Esto ocurre en el caso de sucesión, sea a título singular como universal. El sucesor responde por las obligaciones tributarias de su contribuyente”.<sup>235</sup>

Respecto de esta última circunstancia, se puede realizar la delimitación de que los sujetos pasivos, serán todos los sujetos titulares de una deuda tributaria en sentido amplio. Tienen por tanto tal condición los contribuyentes, los obligados tributarios, los que deben soportar deberes en sentido estricto, los que han de cumplir cargas.

Se ha discutido en la doctrina si además de las personas pueden ser sujetos pasivos de la obligación fiscal las agrupaciones que constituyen una unidad económica diversa de sus miembros.

---

<sup>232</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, FRANCISCO JAVIER. *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2000, pp. 44 y 45.

<sup>233</sup> La doctrina distingue claramente entre solidaridad tributaria y responsabilidad solidaria. La primera supone la realización conjunta del hecho imponible o, la concurrencia de dos deudores en la realización del hecho imponible. En cambio, los responsables solidarios quedan obligados frente al acreedor por la realización de un presupuesto de hecho que no es el hecho imponible y que origina el nacimiento de la obligación de la responsabilidad. *Ibidem*. p. 48.

<sup>234</sup> ALVARADO ESQUIVEL, MIGUEL DE JESÚS. *Op. Cit.*, pp. 196 y 197.

<sup>235</sup> LUQUI, JUAN CARLOS. *Op. Cit.*, p. 201.

Manuel de Juano señala que “las unidades económicas son el agrupamiento de personas vinculadas entre sí, las que pudiendo considerarse jurídicamente independientes, por tener entre ellas tan estrechos lazos de unión en cuanto a sus capitales, dirección y distribución de utilidades, corresponde unificarlas fiscalmente frente al hecho imponible y asignarles el tratamiento pertinente a un solo sujeto pasivo del tributo”.<sup>236</sup>

Las relaciones jurídicas de los entes colectivos no se concretan en las personas que componen la asociación o institución; no son los miembros singulares o administradores los que se constituyen personalmente en acreedores u obligados, sino que ese carácter lo tiene el ente del que aquéllos forman parte.

Es evidente, que la persona jurídica colectiva “es una entidad real, en comunicación directa con otras entidades reales, creando, modificando y extinguiendo derechos y obligaciones, y necesariamente es poseedora de personalidad jurídica”.<sup>237</sup>

Sobre este problema, “la doctrina ha aceptado la posibilidad de que las unidades económicas sean capaces de ser sujetos de derecho en materia tributaria y, por lo tanto, pueden reunir la calidad de sujeto pasivo de la obligación fiscal. Se sostiene que, aceptando que el sujeto de derecho se define como un centro de imputación de derechos y obligaciones, y aun cuando constituyen una entidad diferente a los miembros que la forman, se les reconoce, el carácter de sujeto pasivo de la obligación fiscal”.<sup>238</sup>

Perulles Bassas menciona que “la libertad de pactar entre los particulares sobre quién asumirá, en definitiva; el pago del impuesto no aparece expresamente reconocido, con carácter general, en ningún texto legal”,<sup>239</sup> lo que quiere decir, que los sujetos de la relación jurídico tributaria, no pueden pactar o acordar quién cumplirá la obligación fiscal, ya que no está reconocido ese pacto en ninguna disposición legal.

Al igual que el sujeto activo, el sujeto pasivo del impuesto, también tiene obligaciones principales y obligaciones secundarias.

La obligación principal básicamente es una sola y consiste en pagar en tiempo y forma el tributo que se ha configurado conforme a la hipótesis normativa, como un deber fundamental para con los altos fines del Estado, que consisten en costear los gastos públicos.

---

<sup>236</sup> JUANO, MANUEL DE. *Op. Cit.*, p. 490.

<sup>237</sup> GARCÍA PADILLA, Miguel Ángel. “La personalidad jurídica de las unidades económicas”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Febrero de 1978, México, p. 14.

<sup>238</sup> JIMÉNEZ GONZÁLEZ, ANTONIO. *Op. Cit.*, pp. 148 y 149.

<sup>239</sup> PERULLES BASSAS, JUAN JOSÉ. *Op. Cit.*, p. 89.

Las obligaciones secundarias, se pueden clasificar en: De hacer, de no hacer y de tolerar.

A. De hacer. "Fundamentalmente representan el punto inicial del cumplimiento del deber contributivo por parte de la persona física y moral que aparece como sujeto pasivo principal o directo de un impuesto, derecho o contribución especial, tales como: Llevar los libros de contabilidad previstos en la ley, expedir facturas, notas de venta, etcétera.

B. Obligaciones de no hacer. Prácticamente ello se refiere a no contrariar los preceptos jurídicos en la materia, ya sea por dolo, mala fe o por ignorancia para no ocasionarle daños patrimoniales al Estado en el rubro de ingresos públicos, por ejemplo, no cruzar la línea fronteriza o divisoria internacional, sino por los puntos o lugares autorizados legalmente, no alterar los registros contables, notas de venta u omitir ese tipo de documentos o constancias, etcétera.

C. De tolerar. Se encuentran relacionadas con las actividades de fiscalización que realizan las autoridades hacendarias para comprobar si se ha cumplido o no con el deber fiscal, y para cerciorarse si hay o no evasión fiscal, como ejemplo, la práctica de la visita domiciliaria, de inspección de libros, negociaciones, fábricas, documentos, etcétera".<sup>240</sup>

Por lo tanto, esas obligaciones principales y secundarias se encuentran relacionadas con el actuar del contribuyente.

### 1.6.1 Calidades y atributos de los sujetos pasivos.

Se llaman atributos las cualidades de los seres, en derecho esas cualidades los caracterizan, distinguiéndolos unos de otros.<sup>241</sup>

Ocurre que, "el contribuyente es sujeto histórico que existe en un contexto concreto cuyas características habrá de valorar el sistema tributario desde las exigencias de la justicia. Determinadas condiciones o circunstancias personales del sujeto fijan en un momento dado que esté o no en aptitud de soportar una cierta carga tributaria".<sup>242</sup>

<sup>240</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Op. Cit.*, pp. 377 y 378.

El término tolerar o permitir no pueden ser utilizados como sinónimos, en el Diccionario de la Real Academia Española se ha señalado lo que se debe entender por cada uno de ellos al indicarse que: Tolerar deriva del latín *tolerare* y significa sufrir, resistir, soportar o permitir algo que no se tiene por lícito, sin aprobarlo expresamente. Por ejemplo, respetar las ideas de los demás cuando son diferentes o contrarias a las propias.

Por otra parte, permitir también del latín *permittere*, se traduce como no impedir lo que se pudiera y debiera evitar.

Así como quien tiene autoridad, da su consentimiento para que otros hagan o dejen de hacer algo. Véase el *Diccionario de la Lengua Española. Op. Cit.*, 2001, pp. 1488 y 1177.

De lo que se advierte una clara diferencia en el aspecto jurídico, el tolerar viene a ser consecuencia del acto (soportar algo) mientras que el permitir es el acto en sí mismo, a través del cual se otorga el consentimiento para que se haga algo. Así se diría tolerar es el acto de permitir.

<sup>241</sup> Véase a MOTO SALAZAR, EFRAÍN y MOTO JOSÉ MIGUEL. *Elementos de derecho*, 40ª edición, Porrúa, México, 1994, p. 132.

<sup>242</sup> JIMÉNEZ GONZÁLEZ, ANTONIO. *Op. Cit.*, pp. 239 y 240.

La ley tributaria considera, varias calidades y atributos de los sujetos pasivos del Derecho Fiscal, presentándose así: La capacidad, nombre, patrimonio y domicilio, los cuales complementan el desarrollo del sujeto pasivo de la relación tributaria descrito.

### 1.6.1.1 La capacidad del sujeto pasivo.

En el diccionario jurídico mexicano, se señala que la palabra capacidad deriva del latín *capacitas*, *atis* aptitud o suficiencia para alguna cosa.<sup>243</sup> Aptitud para ejercer personalmente un derecho y el cumplimiento de una obligación.<sup>244</sup>

Francesco Carnelutti ha dicho que, “se traduce, pues, la capacidad en una aptitud favorable de la persona, debida a su condición, para obtener (*capere*) efectos jurídicos de determinados actos. Casi no merece la pena añadir que siendo la capacidad requisito o atributo de una persona, supone su existencia”.<sup>245</sup>

La doctrina civilista respecto de la capacidad, que es plenamente aplicable a la materia fiscal; ha distinguido dos clases de capacidades: “De goce y de ejercicio. La de goce es la aptitud legal para adquirir derechos y contraer obligaciones. La de ejercicio es la aptitud legal para comparecer en juicio. La capacidad de goce es la regla general; es decir, todos los individuos la tienen y por una ficción de la ley, la poseen, aún los que todavía no han nacido; en cambio la capacidad de ejercicio, si bien es regla general, por los incapaces, la ejercerán los titulares de la patria potestad”.<sup>246</sup>

Para los menores de edad y otras personas que son reconocidas como incapaces por el Derecho Civil, ejercen su derecho y cumplen con sus obligaciones legales en el orden tributario por medio de sus representantes legales, y en caso de cometerse alguna infracción relacionada con esa prestación fiscal, la sanción pertinente es aplicable al representante legal.

En todo caso, la única limitación que se encuentra en materia de incapaces es la de que no se puede agotar en su contra el procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que tengan un representante legal y, de igual manera, el incapaz no podrá formular petición alguna, ya sea ante la autoridad administrativa o jurisdiccional, sino por conducto de su representante legítimo.<sup>247</sup>

La diferencia entre la capacidad de derecho privado y la capacidad tributaria consiste en que los sujetos que son jurídicamente capaces para el derecho privado lo

<sup>243</sup> Véase a GONZALEZ RUIZ, Samuel Antonio. Voz Capacidad, Tomo A-C, *Diccionario jurídico mexicano*, Op. Cit., 2005, p. 467.

<sup>244</sup> Véase el *Diccionario de la Lengua Española*, Op. Cit., 2001, p. 435.

<sup>245</sup> CARNELUTTI, FRANCESCO. *Teoría general del derecho*, Traducción española por Carlos González Posada, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1941, p. 242.

<sup>246</sup> PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. Op. Cit., 1972, p. 121.

La capacidad de ejercicio ha sido llamada también de actuar, y la tienen únicamente los mayores de edad, no incapacitados o sujetos a estado de interdicción. Véase a FERNANDEZ MARTÍNEZ, REFUGIO DE JESÚS. Op. Cit., p. 244.

<sup>247</sup> Quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción. Véase el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.



son también para el derecho tributario, pero hay sujetos que no poseen capacidad de derecho privado y que, sin embargo, son considerados sujetos pasivos en el derecho tributario. Esto es cierto; pero, no excluye la posibilidad de que, a pesar de la capacidad jurídica de un sujeto, el hecho imponible que *prima facie* debería serle atribuido, se atribuya a un sujeto, pasando por alto la capacidad jurídica del primero, por ser el segundo el sujeto al cual económica y efectivamente corresponde la capacidad contributiva, causa del tributo.<sup>248</sup>

En materia fiscal basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, “si un incapaz para el derecho privado se coloca en la situación prevista por la ley para que surja la obligación fiscal, ésta nacerá válidamente y, por consiguiente, deberá ser cumplida”.<sup>249</sup>

Mario Pugliese establece que “la obligación tributaria implica la existencia de una capacidad contributiva en el sujeto pasivo, susceptible de subsistir independientemente de la capacidad jurídica. De modo que para adquirir la calidad de sujeto pasivo para los fines del derecho sustancial basta la capacidad natural o, en otras palabras, la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado suficientes para generar una capacidad contributiva”.<sup>250</sup>

La capacidad contributiva en materia fiscal, “es la facultad para afrontar la carga tributaria, medida ya sea en función de su riqueza, de sus ingresos, o de sus gastos, con independencia de los beneficios directos que se deriven para el contribuyente de los gastos públicos”.<sup>251</sup>

Para el derecho tributario toda persona es capaz de derechos y obligaciones fiscales, ya que, siguiendo a Jarach, sostiene que “la capacidad de ser contribuyente, o sea la capacidad jurídica tributaria no se identifica con la capacidad del derecho privado, sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imposables”.<sup>252</sup>

Una de las definiciones más claras que se tiene del concepto de capacidad contributiva es la de Francesco Moschetti que señala que la capacidad contributiva no es toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe

---

<sup>248</sup> Véase a JARACH, DINO. *Op. Cit.*, 1982, pp. 188 y 189.

<sup>249</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL. *Op. Cit.*, pp. 150 y 151.

<sup>250</sup> PUGLIESE, MARIO. *Op. Cit.*, p. 178.

La capacidad atribuida al sujeto pasivo es la capacidad natural, o sea la de ser titular de relaciones económicas consideradas como manifestaciones de capacidad imponible. Véase a RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL. *Op. Cit.*, p. 216.

<sup>251</sup> GONZALEZ RUIZ, SAMUEL ANTONIO. *Op. Cit.*, p. 398.

<sup>252</sup> JARACH, DINO. *Op. Cit.*, 1982, p. 189.

juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en la Constitución.<sup>253</sup>

La capacidad tributaria dependerá de los ingresos que se perciban para cumplir las obligaciones fiscales respectivas y cubrir los gastos públicos; más no toda manifestación de riqueza.

El Pleno de la SCJN se ha pronunciado al dar su concepto de capacidad jurídica e indicar:

**Impuestos. Concepto de capacidad contributiva.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.<sup>254</sup>

Para el derecho fiscal solamente importa concretizar que una persona encuadre en la norma jurídica generadora del tributo, ya sea por detentar una riqueza, por percibir ganancias, utilidades, ingresos, una herencia, un premio o una donación, para que automáticamente sea sujeto pasivo de esa obligación, no obstante que sea o no mayor de edad, capaz o incapaz en el orden civil.

La fuente de los recursos individuales que sirve de base para fijar la capacidad tributaria, se puede encontrar en tres conceptos importantes que son: "El capital, a su vez clasificado en capital de consumo y capital productivo, haciendo referencia a individuos que satisfacen sus necesidades mediante su trabajo, sin considerar aquellos que pueden vivir sin ese esfuerzo, y los cuales carecen de significación económica.

Asimismo, el trabajo en el cual el rendimiento es el producto del trabajo aplicado a la explotación del capital, mediante una actividad determinada, y por último, el

---

<sup>253</sup> MOSCHETTI, Francesco. "Orientaciones generales de la capacidad contributiva", Traducción por Juan Ignacio Gorospe Oviedo, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Editorial de Derecho Financiero, Vol. LIII, Número 269, Septiembre-Diciembre de 2003, Madrid, pp. 520 y 521.

<sup>254</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tesis emitida por el Pleno, 9ª Época, Tomo: III, Marzo de 1996. p. 437.

rendimiento implica forzosamente trabajar: Es posterior al capital, algo nuevo que el hombre crea al explotar sus bienes”.<sup>255</sup>

También se presenta la capacidad económica y la contributiva, de las cuales García Bueno realiza una diferenciación al exponer: “Entre la capacidad contributiva y la económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto: Un sustento económico, una riqueza disponible. Y, sobre todo, la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes”.<sup>256</sup>

La llamada capacidad económica y la conocida como capacidad contributiva son distintas, aún cuando su manejo haya sido inadecuado.

John Due señala que la capacidad económica del contribuyente, “se aplica para obligar a aquellos que tienen igual capacidad de pago entre sí, para que contribuyan de igual forma, en tanto que los de mayor capacidad paguen más que aquellos que se encuentran en posición menos ventajosa”.<sup>257</sup>

La jurisprudencia de la SCJN número 98 señala: Los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados, tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos ingresos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas.<sup>258</sup>

La SCJN considera válido el pago de contribuciones con base en la capacidad del sujeto y el ingreso; sin olvidar que el contribuyente está obligado a ello, por disposición constitucional expresa.

La capacidad contributiva es pues, una forma de valorar la capacidad económica, en función de ciertos fines.

Nicholas Kaldor menciona que “la adecuada distinción para fines de medición de la capacidad gravable en consecuencia, no está entre incrementos y ganancias inesperadas, sino entre las ganancias verdaderas y las ficticias. La exclusión de las ganancias inesperadas del ingreso gravable, de hecho, sólo podrá justificarse si las ganancias, en la categoría de inesperadas son del tipo ficticio y no verdaderas. Pero no

<sup>255</sup> MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. *Derecho fiscal mexicano*, Tercera edición, Porrúa, México, 1965, pp. 60 y 61.

<sup>256</sup> GARCÍA BUENO, Marco César. *Conceptos de reforma fiscal*, Editado por el IJ, UNAM, México, 2002, p. 52.

<sup>257</sup> DUE, JOHN y FRIEDLAENDER, ANN F. *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, Librería El Ateneo Editorial, Buenos Aires, Argentina, 1981, p. 104. Véase a NEUMARK, OTTO. *Op. Cit.*, pp. 159 y 160. Véase a AHUMADA, GUILLERMO. *Op. Cit.*, p. 258.

<sup>258</sup> Véase el Semanario Judicial de la Federación, Jurisprudencia, 187-192, Séptima Época, Pleno, Materia Constitucional-Administrativa, Primera parte, p. 113.

hay tal suposición. Las ganancias fortuitas pueden ser genuinas y como se ve las ganancias esperadas pueden ser también ficticias”.<sup>259</sup>

Resulta difícil conocer o medir la capacidad contributiva, debido a que las ganancias son mayores o menores, o simplemente no hay; se apela a que el contribuyente cumpla sus obligaciones fiscales, que permitan cubrir el presupuesto al gasto público.

La capacidad contributiva se da o se enmarca en los límites de la capacidad económica, de tal modo que no podría sobrepasarla, y si procede restar de ella, por justicia elemental los recursos económicos mínimos que requiere la existencia humana cuando el estilo del tributo lo permite, para hacer posible la libertad y proteger la dignidad de la persona.<sup>260</sup>

Esta figura jurídica, tiene cierta relación con el principio de igualdad en la imposición, debido a que al tener parecidas situaciones, los efectos tributarios son los mismos, es decir, se puede hablar de los mismos sacrificios para soportar el pago de los impuestos.

Asimismo, los sacrificios que el Estado pide al particular deben solicitarse en nombre del interés general; es inconcebible un tributo cuyo producto no se destine a fines públicos, constituyendo una contradicción en sus mismos términos.

La Primera Sala de la SCJN ha expresado:

**Derecho al mínimo vital. Constituye un límite frente al legislador en la imposición del tributo.** En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva –concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos- ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad

---

<sup>259</sup> KALDOR, NICHOLAS. *El impuesto al gasto*, Traducción por Rubén C. Pimentel. Primera reimpresión, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1969, p. 48.

<sup>260</sup> Véase a VALDEZ VILLARREAL, Miguel. "La justicia en las contribuciones", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, tercera época, año III, Noviembre de 1990, México, p. 93.

contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada – siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales- y por el otro, no es pretensiones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto –ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible-, toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.<sup>261</sup>

Cada individuo contará con el derecho al mínimo vital, que le permita vivir digna y decorosamente.

De donde se concluye con Vanoni que “sólo el fin común y la utilidad general puede justificar el tributo, que debé estructurarse en concreto de forma que se consiga la máxima utilidad con el mínimo de sacrificio”.<sup>262</sup>

La capacidad contributiva implica algunos elementos necesarios para ser tomados en cuenta, así como las garantías y contraprestaciones que el gobierno debe dar a sus gobernados, todo ello enmarcado dentro de una realidad económica, que como sujeto pasivo obligado se tiene del pago del impuesto.

Es posible que el cálculo que realizan las autoridades no coincida con la realidad, pero ello no significa la ineficacia del sistema de recaudación, aunque la estimación es

---

<sup>261</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primera Sala, XXV, Mayo de 2007, Tesis: 1°. XCVIII/2007, Materia: Constitucional, Administrativa, p. 792.

<sup>262</sup> VANONI, EZIO. *Op. Cit.*, p. 164.

imperfecta; se intenta llegar al conocimiento exacto del ingreso y establecer la capacidad contributiva.

Sí la obligación tributaria solo surge cuando se realicen los supuestos previstos en la ley, pueden tomarse en consideración como manifestaciones de capacidad contributiva, esto a efecto de hacer que la condición de contribuyente sólo recaiga en quienes ostenten tal capacidad de contribuir.

### 1.6.1.2 El nombre

El conocimiento del valor significativo de los nombres pertenece a la cultura general pero, si las etimologías de los nombres comunes son fáciles de hallar, las de los nombres propios no aparecen ni en los diccionarios enciclopédicos. Los datos obtenidos de la historia de los pueblos antiguos parecen indicar que el nombre de las personas era único e individual, el nombre no se transmitía a los descendientes. Los nombres compuestos por varios vocablos con significado diverso surgen en la historia del pueblo romano; debido a su organización familiar gentilicia fue necesario crear una designación particular que identificara a los miembros componentes de cada *gens*.

Surge “el nombre común (*gentilicio*) para todos los miembros de la misma familia, precedido por el nombre propio (*prenomen*) y al que se le añadía en ocasiones un tercer nombre (*cognomen*)”.<sup>263</sup>

En este caso, “del latín *nomen-inis*, nombre. Palabra que sirve para designar las personas o las cosas, el nombre de las personas se compone de elementos fijos y de elementos contingentes. Los primeros son el apellido o nombre patronímico y el nombre de pila; los segundos el pseudónimo y los títulos o calificativos de la nobleza”.<sup>264</sup>

Precisamente, “el nombre de los varones se forma con el nombre de pila, el apellido paterno y el apellido materno, las mujeres aunque estén casadas, se inscriben con su nombre de solteras, que se forma como el del hombre. Se considera que cambia el nombre cuando así se haga constar en el Registro Civil. La razón social o denominación de las personas morales se adquiere en el documento constitutivo. Se considera que hay cambio de aquéllas cuando dicho cambio haya ocurrido en los términos de las disposiciones legales aplicables”.<sup>265</sup>

Por lo que corresponde a “los hijos legítimos, éstos toman el apellido de su padre. Esta es una regla que ha impuesto la costumbre. Los hijos legitimados, es decir, los nacidos de dos personas no unidas en matrimonio, pero que posteriormente lo hacen,

<sup>263</sup> MONTERO DUHALT, Sara. Voz Nombre, *Diccionario jurídico mexicano*, Op. Cit., 2005, p. 2606.

<sup>264</sup> BONECASSE, JULIEN. *Tratado elemental de derecho civil (Traité élémentaire de droit civile)*, Traducción y compilación por Enrique Figueroa Alfonso. Editorial Harla, México, 1993, p. 125. Véase a MONTERO DUHALT, Sara. Op. Cit., 2005, p. 2606.

<sup>265</sup> GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Op. Cit., 2000, pp. 540 y 541.

llevan el apellido de sus padres, cuando éstos los reconocen ya sea antes o después de celebrado el matrimonio, tal y como lo establecen diversos artículos del CCVF”.<sup>266</sup>

En efecto, “el nombre sirve para designar a las personas o las cosas, se trata de una palabra o conjunto de palabras con las que se designa a los entes humanos o jurídicos colectivos para distinguirlos a unos de otros. En la persona moral se usa el término de razón social, como sinónimo de nombre. En la persona física se cumple una doble función de individualización y como signo de filiación de parentesco”.<sup>267</sup>

La tesis claramente expuesta por Marcelo Planiol, “considera que el nombre sólo es una ficha de policía administrativa, cuya finalidad es identificar a las personas y nada más”.<sup>268</sup> En el Derecho Fiscal “el nombre sí tiene una importancia patrimonial, económica, al grado de que la existencia de una empresa, de un negocio, con mucha frecuencia dependerá del nombre o denominación de la misma; se trata del aspecto contable y fiscal”.<sup>269</sup>

Esto es así, porque en ocasiones una mercancía asociada al nombre significa garantía de calidad y por ende de economía, se trata en realidad de lo que se ha llamado el crédito mercantil industrial. El mercantilista J. Rodríguez Rodríguez dice: “El nombre de una persona o de un establecimiento, si esa persona es el titular o dueño, de serlo así tuvo expresa autorización para ello. En México el nombre comercial es, pues, designación de establecimiento, lo mismo si es nombre de persona, que un nombre de fantasía o una mezcla de los dos”.<sup>270</sup>

El llamado buen nombre o el prestigio social del apellido, depende de la conducta de la familia, no exclusivamente de la de cualquiera de sus miembros, por lo que en defenderlo existe un interés común, esto es, el nombre de una persona no tiene el mismo origen, ni la misma importancia, a través del tiempo.

El nombre se encuentra protegido por el derecho y de forma particular en el CCVF, pero para efectos fiscales, sólo refleja la identificación de las personas, ya que tiene importancia económica, que permite establecer una relación entre lo que se adquiere y su calidad, así como el precio.

### **1.6.1.3 El patrimonio**

Hoy en día, toda persona tiene un patrimonio; en algunas personas el patrimonio es muy cuantioso, en tanto que en otras, quizá la mayoría, el patrimonio es humilde, muy pobre y constituye la inmensa mayoría en la sociedad en la que vivimos.

<sup>266</sup> MOTO SALAZAR, EFRAÍN y MOTO JOSÉ MIGUEL. *Op. Cit.*, p. 133. Véase el artículo 354, 355 y 357 del Código Civil Federal. Vigente en 2008.

<sup>267</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Op. Cit.*, pp. 386 y 387.

<sup>268</sup> PLANIOL, MARCELO y RIPERT, JORGE. *Tratado práctico de derecho civil francés*, Editado por el IJ. UNAM, México, 2002, p. 5.

<sup>269</sup> PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Op. Cit.*, 1972, pp. 121 y 122.

<sup>270</sup> RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, JOAQUÍN. *Curso de derecho mercantil*, Vigésimo quinta edición, Porrúa, México, 2001, pp. 473 y 474.

La palabra patrimonio “deriva del latín *patrimonium*, hacienda que alguien ha heredado de sus ascendientes”.<sup>271</sup> Se llama patrimonio “al conjunto de derechos y obligaciones pertenecientes a una persona, apreciable en dinero”.<sup>272</sup>

Generalmente se atribuye al patrimonio un doble aspecto “económico o jurídico, definiéndose el primero como el conjunto de obligaciones y derechos en su apreciación económica; y el segundo, como el conjunto de relaciones jurídicas, activas y pasivas, pertenecientes a un sujeto que sea susceptible de estimación de naturaleza pecuniaria”.<sup>273</sup>

Lo cual quiere decir, que el patrimonio perteneciente a un individuo en sus dos aspectos; tanto el económico como en el jurídico; es susceptible de apreciarse en dinero.

Si se quiere expresar su valor en cifras, es necesario sustraer el pasivo del activo, conforme al proverbio “*bona nom censetur nisi reducto aere alieno*”,<sup>274</sup> no se consideran como bienes sino los restantes después de deducidas las deudas.

#### **1.6.1.4 El domicilio.**

Como último elemento de los atributos está el domicilio, que es uno de los más importantes del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

No obstante, “es consustancial a la naturaleza racional del hombre el derecho de ocupar un lugar en el espacio y el de cambiarse de él siguiendo los impulsos de su naturaleza biológica, los dictados de su propia razón y los imperativos de su vida en sociedad. Es por ello que nuestra Constitución Mexicana en su artículo 11 consagra el derecho del hombre a establecer su domicilio en el lugar que le acomode y a mudarse de él cuando quiera. Dicha garantía tiene, sin embargo, limitaciones de orden judicial y administrativo y dentro de estas últimas las de carácter fiscal”.<sup>275</sup>

La palabra domicilio, deriva del griego *domus*, casa y del latín *domicilium*. Puede tener dos acepciones; la primera, la casa o lugar en que se habita y la segunda, la residencia de una persona. Ambas acepciones se complementan, aunque la última sea la más exacta. La primera, es el hecho que da lugar a la fijación del domicilio en su

<sup>271</sup> *Diccionario de la Lengua Española. Op. Cit.*, 2001, p. 1703.

<sup>272</sup> PORRAS y LÓPEZ ARMANDO. *Op. Cit.*, 1972, p. 122. Véase a MOTO SALAZAR, EFRAÍN y MOTO JOSÉ MIGUEL. *Op. Cit.*, p. 136.

<sup>273</sup> PINA VARA, RAFAEL DE. *Elementos de derecho civil mexicano*, Décima tercera edición, Porrúa, México, 1983, p. 215

<sup>274</sup> *Ibidem.* p. 512.

<sup>275</sup> ZAVALETA RODRÍGUEZ, Benjamín. “El domicilio en materia fiscal”, *Publicaciones de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, 1969, pp. 29 y 30.

Asimismo, se establece la facultad que tendrá todo hombre para entrar en la República, salir de ella, viajar por su territorio y mudar de residencia, sin necesidad de carta de seguridad, pasaporte... Véase el artículo 11 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.



concepto legal y de aquí que sea inexacta la opinión de algunos autores que le confunden con la habitación; el domicilio supone la casa en donde uno reside.<sup>276</sup>

Pero, "el concepto de domicilio varía en el Derecho Tributario según que el impuesto sea real o personal. En el primer caso, se atiende al lugar en que se percibe la renta gravable, al lugar en que esté establecido el negocio, o al lugar en que está ubicado el bien objeto del gravamen. En el segundo caso se atiende al lugar en que reside el contribuyente, al lugar en que se encuentra, o bien, al lugar que el mismo legislador le fije".<sup>277</sup>

Con relación al domicilio se generan 4 situaciones, que son: El lugar en que se percibe el ingreso; después al lugar donde se establece el negocio. Así también, considerar el lugar en que reside el contribuyente; y por último, el lugar que fije el legislador.

En efecto, se establece la obligación 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 este concepto.

En México, en el artículo 29 del CCVF se instituye que "el domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encuentren y a falta de uno y otro, el lugar en que se halle".<sup>278</sup>

En el artículo 31 del CCVF, se advierte que el domicilio legal de una persona es el lugar donde la ley fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente.<sup>279</sup> Este concepto es interesante en materia impositiva porque la ley tributaria prevé la existencia de un

<sup>276</sup> Véase a PÉREZ DUARTE Y NOROÑA, Alicia Elena. *Voz Domicilio, Diccionario jurídico mexicano. Op. Cit.*, 2005, p. 1420. Véase a VALVERDE Y VALVERDE, CALIXTO. *Tratado de derecho civil español*, Tomo I, Talleres Gráficos, Valladolid, España, 1925, pp. 317 y 318.

<sup>277</sup> MARGAÍN MANAUTOU, EMILIO. *Op. Cit.*, 1997, p. 283.

Son impuestos reales, los que se establecen atendiendo, exclusivamente a los bienes o cosas que gravan. Por otro lado, los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, sin importar los bienes o las cosas que posean o de dónde provenga el ingreso gravado Véase a PONCE GÓMEZ, FRANCISCO y PONCE CASTILLO RODOLFO. *Derecho fiscal*, Quinta edición, Editorial Banca y Comercio, México, 2000, p. 90.

<sup>278</sup> Al final de este precepto, se dispone que se presume que una persona reside habitualmente en un lugar cuando se reside por más de 6 meses en él. Véase el artículo 29 del Código Civil Federal. Vigente en 2008.

<sup>279</sup> Se reputa domicilio legal:

- I.- Del menor de edad no emancipado, el de la persona a cuya patria potestad está sujeto;
- II.- Del menor de edad que no está bajo la patria potestad y del mayor incapacitado, el de su tutor;
- III.- En el caso de menores o incapaces abandonados, el que resulte conforme a las circunstancias previstas en el artículo 29;
- IV.- De los cónyuges, aquél en el cual éstos vivan de consumo, sin perjuicio del derecho de cada cónyuge de fijar su domicilio en la forma prevista en el artículo 29;
- V.- De los militares en servicio activo, el lugar en que están destinados;
- VI.- De los servidores públicos, el lugar donde desempeñan sus funciones por más de seis meses;
- VII.- De los funcionarios diplomáticos, el último que hayan tenido en el territorio del estado acreditante, salvo con respecto a las obligaciones contraídas localmente;
- VIII.- De las personas que residan temporalmente en el país en el desempeño de una comisión o empleo de su gobierno o de un organismo internacional, será el del Estado que los haya designado o el que hubieren tenido antes de dicha designación respectivamente, salvo con respecto a obligaciones contraídas localmente; y
- IX.- De los sentenciados a sufrir una pena privativa de la libertad por más de seis meses, la población en que la extingan, por lo que toca a las relaciones jurídicas posteriores a la condena; en cuanto a las relaciones anteriores, los sentenciados conservarán el último domicilio que hayan tenido. Véase el artículo 31 del Código Civil Federal. Vigente en 2008.

domicilio fiscal, cuya finalidad es, precisamente, fijar el lugar donde el contribuyente podrá ejercitar sus derechos y deberá cumplir sus obligaciones.

Para las personas morales, será suficiente que éstas tengan su domicilio en el lugar en que se halle establecida su administración. Las que tengan su administración fuera del Distrito Federal pero que ejecuten actos jurídicos dentro de su circunscripción, se considerarán domiciliadas en este lugar, en cuanto a todo lo que a esos actos se refiera.<sup>280</sup>

Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales.

En el artículo 10 del CFF se prevé qué se considera domicilio fiscal al indicar:

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realicen actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

II. En el caso de personas morales:

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

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

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente".

---

<sup>280</sup> Véase el artículo 33 del Código Civil Federal. Vigente en 2008.

Es fundamental no confundir los conceptos de domicilio con los de residencia y habitación. “La residencia carece de la fijeza, que es uno de los caracteres del domicilio; es el lugar donde la persona fija de manera transitoria su habitación; pero sin el propósito de establecerse. La habitación, en cambio, es el lugar donde la persona vive y realiza los actos cotidianos de su vida. Por ejemplo: dormir, comer, lo que comúnmente se conoce como “mi casa”. El concepto de habitación es más restringido, pues significa simplemente, la casa o vivienda de alguien”.<sup>281</sup>

Ninguno de estos términos se excluye, dice Ángel Caso “un individuo puede tener su habitación en el lugar donde mora, su domicilio, en el lugar donde despacha sus asuntos, y su residencia, en el lugar donde pasa algunas temporadas del año”.<sup>282</sup>

Conforme al criterio de residencia, las personas están obligadas al pago de tributos en un país por una 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.

Justamente, “radicar proviene del latín *radix*, *radice*=raíz. La residencia habitual denota la idea de radicación, de permanencia. Por ello, ante la imposibilidad de ubicar a una persona como residente o radicante de un lugar, el Código se remite al centro de los negocios de una persona, como el lugar donde está asentada o cuando no se conozca. Ninguno de estos datos, el lugar de la simple residencia”.<sup>283</sup>

Para efectos fiscales, en el artículo 9 del CFF se consideran residentes en territorio nacional:

“I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

<sup>281</sup> PINA VARA, RAFAEL DE. *Op. Cit.*, 1983, p. 214.

La residencia tiene la característica de temporalidad en un lugar. Véase a ZAVALA RODRÍGUEZ, BENJAMÍN. *Op. Cit.*, p. 18.

<sup>282</sup> CASO, ANGEL. *Principios de derecho*, Escuela Bancaria y Comercial, Editorial Cultura, México, 1935, p. 116 a 118.

<sup>283</sup> GALINDO GARFIAS, IGNACIO. *Derecho civil*, Vigésimo primera edición, Porrúa, México, 2002, p. 379.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal".

La gran similitud de conceptos que hay entre domicilio, según el Derecho Civil y residencia, según el Derecho Fiscal; no obstante, la diferencia esencial consiste "en que para atribuir el domicilio debe atenderse al aspecto subjetivo del propósito de la persona de establecerse en el lugar y para atribuir la residencia sólo interesa el aspecto objetivo de la estancia en el país durante el tiempo previsto por la ley fiscal y se prescinde del aspecto subjetivo".<sup>284</sup>

Como ejemplo ilustrativo se puede decir que conforme al criterio de la fuente de riqueza, las personas están obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o en él se encuentran los bienes afectos al tributo, sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia. En el primer caso se encuentran dos variantes, pues se ha considerado que la fuente de riqueza puede estar en el lugar en donde se realiza el acto del que derivará el ingreso gravado, o bien, en el lugar en donde se celebra el contrato de compraventa, o el lugar en donde se paga el precio, o el lugar en donde se entrega la mercancía.

En el artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se dispone que están obligados al pago del impuesto los residentes en el extranjero que obtengan ingresos

---

<sup>284</sup> ZAVALETA RODRÍGUEZ, BENJAMÍN. *Op. Cit.*, p. 11.

en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.<sup>285</sup>

Están obligadas al pago de tributos en un país las personas que sin tener domicilio o residencia en ese país, tengan en él un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas, respecto de los ingresos atribuibles al establecimiento. Aquí no interesa el origen del ingreso, sino sí es o no atribuible al establecimiento permanente.

Si bien es cierto el domicilio, es un lugar con trascendencia jurídica, con ciertos requisitos como; que se haga referencia de una persona física o moral, que se relacione con la realización de un acto jurídico y que a su vez produzcan consecuencias de derecho; por último que existan efectos jurídicos de ese acto o hecho en el lugar.

Asimismo, "el domicilio tiene una función importante, ya que todos los contribuyentes que se encuentran ubicados dentro de una demarcación territorial, deben cumplir con diversas obligaciones que deriven de la sujeción al tributo, tales como pagarlo, presentar declaraciones, avisos, etcétera".<sup>286</sup>

Aún cuando el precepto 31, fracción IV de la CPEUM sólo se refiere a la obligación de los mexicanos, ello no significa que sea obligación exclusiva de los nacionales, pues ni esta disposición, ni ninguna otra de la CPEUM, prohíbe que los extranjeros tributen en México cuando residan en este país, en él tengan un establecimiento permanente o se encuentre en él la fuente de riqueza, por lo tanto, el legislador ordinario puede válidamente establecer la hipótesis para gravar a los extranjeros adoptando alguno o todos los criterios señalados.

Existen diversas clases de domicilio, a saber:

1. "El domicilio real de las personas físicas, es el lugar donde se reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno u otro, el lugar donde se halle; y para las personas morales, es el lugar donde se encuentre establecida la administración, de conformidad con las disposiciones del derecho civil.

2. Convencional. Es el que las personas físicas o morales señalan para el cumplimiento de determinadas obligaciones. Por ejemplo el del abogado, el de su contador, para efectos de recibir notificaciones relacionadas con determinados trámites.

<sup>285</sup> Véase el artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Vigente en 2008.

El establecimiento permanente, no es otra cosa que el ámbito espacial de validez del orden jurídico que sirve de marco para la realización de actos jurídicos de una persona moral de índole mercantil a los cuales la ley vincula efectos jurídicos.

Para caracterizar el establecimiento se habla de un lugar de negocios y de que en ese sitio se realicen actividades productivas. Lo que en realidad se está expresando en el fondo es que en un ámbito espacial de validez del orden jurídico se realizan actos jurídicos cuya expresión de voluntad de la empresa a que pertenecen consiste en la intención de hacer negocios. Véase a ZAVALETA RODRÍGUEZ, BENJAMÍN. *Op. Cit.*, p. 24.

<sup>286</sup> *Ibidem.* pp. 28 y 29

3. Legal. Es el lugar donde la ley fija la residencia de una persona para ejercer sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Por ejemplo el de los reos, lo es el centro de rehabilitación donde se encuentran reclusos; el de los militares, el lugar donde se encuentre la zona militar a la que se encuentren adscritos.

4. Fiscal, es el que para efectos fiscales, ya sea de las personas físicas o de las morales, se determinará con las reglas establecidas en el artículo 10 del CFF, vertido”.<sup>287</sup>

Como lo indica Flores Zavala el domicilio del contribuyente tiene mayor importancia porque sirve:

“a) Para hacer los requerimientos del pago del crédito fiscal; así como las notificaciones.

b) Para conocer la competencia de las autoridades, para el cobro de créditos fiscales.

c) Para efectos de la competencia y jurisdicción tratándose de inconformidades, recursos, demandas y juicios en materia fiscal; y

d) En materia internacional como fundamento jurídico para el requerimiento de los créditos fiscales y de toda clase de diligencias de dicho orden”.<sup>288</sup>

Es común en materia fiscal, la utilización del domicilio, ya que a través del mismo la autoridad tiene la localización del contribuyente, en el que pueda requerirle el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; pero también, es cierto que el contribuyente cambia constantemente su domicilio fiscal, sin dar aviso a la autoridad; propiciando la evasión.

### **1.7 Circunstancias subjetivas**

Algunas circunstancias subjetivas como la edad, el estado civil y de familia, la nacionalidad, religión, el sexo, la naturaleza legal de la sociedad, la profesión, arte u oficio; etcétera, modifican la capacidad tributaria del sujeto pasivo; sin embargo, son relevantes para establecer la conveniencia de exigir el pago de tributos o la medida de la obligación fiscal, en su caso.

<sup>287</sup> FERNANDEZ MARTÍNEZ, REFUGIO DE JESÚS. *Op. Cit.*, p. 248. Véase a MOTO SALAZAR, EFRAÍN y MOTO, JOSÉ MIGUEL. *Op. Cit.*, p. 135. Véase a GALINDO GARFIAS, IGNACIO. *Op. Cit.*, pp. 382-384.

Se llama domicilio de origen el del lugar en donde una persona ha nacido. De acuerdo con el artículo 30 de la CPEUM, el lugar de nacimiento de una persona, determina su nacionalidad. Véase el artículo 30 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

<sup>288</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Op. Cit.*, pp. 80 y 81.

## A) La edad

Se considera que “la edad tiene influencia, por ser uno de los factores determinantes de la capacidad tributaria para el cumplimiento de obligaciones de carácter formal y para poder intervenir en los procedimientos administrativos.

Tiene también relevancia, en cuanto que ciertos impuestos requieren que el sujeto tenga determinada edad para que pueda ser sujeto pasivo”.<sup>289</sup> Toda vez que, sólo los menores de edad requieren de un representante legal para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

## B) El estado civil

Por otro lado, “el estado civil de la persona es tomado en consideración principalmente en los gravámenes sobre los célibes y en aquellos que permiten al sujeto pasivo disminuir ingresos gravables en atención al estado civil que guardan sus hijos”.<sup>290</sup>

El estado civil “influye en las relaciones tributarias, ya sea por el carácter de soltero o de casado, así como por las relaciones de concubinato, o bien por el grado de parentesco”,<sup>291</sup> en virtud de los supuestos que se puedan generar.

## C) La nacionalidad

La palabra nacionalidad deriva “del latín *natio-onis*: nación, será el atributo jurídico que señala al individuo como miembro del pueblo constituido de un Estado.

La nacionalidad es el vínculo jurídico y político que une a la persona con el Estado”,<sup>292</sup> los nacionales del país están obligados a contribuir para los gastos públicos, independientemente del origen de sus ingresos o dónde estén ubicados sus bienes.

Es verdad que, “el extranjero, al igual que el nacional, se beneficia de las instituciones públicas, de los servicios que el Estado presta y que por consiguiente, en igualdad de circunstancias también tiene la obligación de contribuir al gasto público”.<sup>293</sup>

En el artículo 30 de la CPEUM se menciona:

“La nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización.

A) Son mexicanos por nacimiento:

I. Los que nazcan en territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres;

<sup>289</sup> GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, p. 526.

<sup>290</sup> El Estado de Tamaulipas estableció por el año de 1929 un impuesto a la soltería el cual fue declarado inconstitucional. Véase a MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. *Op. Cit.*, 1997, p. 299.

<sup>291</sup> GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, p. 526.

<sup>292</sup> TRIGUÉROS GAISMAN, Laura. *Voz Nacionalidad*, Tomo I-O, *Diccionario jurídico mexicano*, *Op. Cit.*, 2005, p. 2578.

<sup>293</sup> MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. *Op. Cit.*, 1967, p. 88.

II.- Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos nacidos en territorio nacional, de padre mexicano nacido en territorio nacional, o de madre mexicana nacida en territorio nacional;

III.- Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos por naturalización, de padre mexicano por naturalización, o de madre mexicana por naturalización;

IV.- Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.

B) Son mexicanos por naturalización:

I. Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones carta de naturalización,

II.- La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o con mujer mexicanos, que tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional y cumplan con los demás requisitos que al efecto señale la ley”.

En ese precepto jurídico, son nacionales quienes nazcan en el país, nazcan en el extranjero de padres mexicanos nacidos en el país, o bien, embarcaciones o aeronaves mexicanas.

#### D) La religión

En México la religión es totalmente indiferente para la configuración de los hechos impositivos en la época actual.

Pero, tiene influencia en cuatro aspectos principales:

“1o. Cuando se cobran impuestos especiales a determinadas corporaciones religiosas;

2o. Cuando se les exceptúa de ciertos impuestos;

3o. Cuando se establecen algunos gravámenes para ayuda de determinadas corporaciones;

4o. Cuando se les reconoce el derecho de establecer ciertos tributos considerándolas como organismos públicos”.<sup>294</sup>

#### E) El sexo

En este aspecto, Flores Zavala señala que “el sexo de las personas influye en la relación tributaria en dos formas, para que una persona pueda tener la calidad de sujeto pasivo de determinado impuesto, o bien para obtener ciertos desgravamientos”.<sup>295</sup>

<sup>294</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Op. Cit.*, p. 78.



En la actualidad, poca importancia tiene el sexo, ya que lo que interesa a la autoridad es que se presente el hecho generador, y no si es hombre o mujer el que cae en el supuesto.

#### F) La ocupación

En el caso de la ocupación, se "tiene la influencia en el hecho imponible, y por consecuencia, en la relación tributaria".<sup>296</sup>

"La ocupación, arte, oficio o profesión del individuo tiene influencia en la relación tributaria, especialmente en los impuestos personales".<sup>297</sup>

Una vez vertidas estas generalidades; se observa que los sujetos que integran la relación jurídica tributaria, son muy distintos, como distintas también serán las posibilidades que tienen de impugnar, cuando se ve afectada su esfera jurídica.

---

<sup>295</sup> *Ibidem.* p. 79.

<sup>296</sup> GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, p. 527.

<sup>297</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Op Cit.*, p. 97.

## **Conclusiones capitulares**

1. La ley es un acto de soberanía y el poder de la autoridad nace de la ley que la crea y autoriza su actuación, condicionada al respecto de los mandatos y prohibiciones que ella contiene; encontrando a través de la primera los límites a la autoridad para impedir que abuse de su poder, y que sólo actúe cuando la ley lo autorice.
2. En la relación jurídica tributaria como en cualquier relación se encuentran dos sujetos; en materia fiscal el sujeto activo y el pasivo, que no tienen un carácter de igualdad; en virtud de que uno de ellos obliga coactivamente a el otro, al cumplimiento de sus obligaciones, a fin de conseguir el bien común, que le ha sido encomendado.
3. El poder tributario que posee el Estado al colocarse en una situación de superioridad, le otorga facultades para imponer a los particulares la obligación de contribuir con una parte de su riqueza para el gasto público.
4. El poder tributario no es ilimitado, suponer esa condición es imposible, su control se encuentra en los principios constitucionales del derecho tributario.
5. La existencia del reconocimiento que debe hacer el Estado, de las garantías del particular para que dentro del marco de seguridad jurídica, se puedan establecer impuestos justos y equitativos.
6. La capacidad contributiva del contribuyente atiende al ingreso, así tributa más el que más tiene y menos el que menos tiene, encontrando sus límites en la capacidad económica.
7. Los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria tiene diversas cualidades; y se destaca la función del domicilio fiscal, que radica en conocer dónde y ante quien se deben cumplir las obligaciones fiscales.

## Fuentes bibliográficas capitulares

### I. Obras generales

1. AGUILAR Y CABALLERO, ROBERTO. *Elementos de legislación fiscal*, Ediciones Aguilar, México, 1968, 241 pp.
2. AHUMADA, GUILLERMO. *Tratado de finanzas públicas*, Vol. I, Editorial Assandri, Córdoba, Argentina, 1948, 328 pp.
3. ALESSI, RENATO. *Instituciones de derecho administrativo*, Traducción de la tercera edición italiana por Buenaventura Pellisé Prats, Tomo II, Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1970, 363-788 pp.
4. ALVARADO ESQUIVEL, MIGUEL DE JESÚS. *La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*, Editorial Porrúa, México, 2000, 244 pp.
5. AMORÓS RICA, NARCISO. *Derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1963, 495 pp.
6. ARISTÓTELES. *Ética nicomaquea*, Vigésima edición, Editorial Porrúa, México, 2004, 421 pp.
7. ARRIJOA VIZCAINO, ADOLFO. *Derecho fiscal*, Décima octava edición, Editorial Themis, México, 2004, 578 pp.
8. BERLIRI, ANTONIO. *Principios de derecho tributario (Principii di diritto tributario)*, Traducción por Fernando Vicente-Arche Domingo, Vol. 1, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, 554 pp.
9. BIELSA, RAFAEL. *Compendio de derecho público constitucional, administrativo y fiscal*, Ediciones Depalma, Argentina, 1952, 409 pp.
10. ----- . *Estudios de derecho público, Derecho fiscal*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1951, 305 pp.
11. ----- . *El estado de necesidad en el derecho constitucional y administrativo*, Segunda edición, Roque de Palma Editor, Buenos Aires, 1957, 137 pp.
12. BLUMENSTEIN, ERNEST. *Sistema di diritto delle imposte*, Dott Antonino Giuffré Editore, Milano, Italia, 1954, 497 pp.
13. BONECASSE, JULIEN. *Tratado elemental de derecho civil 3 (Traité élémentaire de droit civile)*, Traducción y compilación por Enrique Figueroa Alfonzo, Editorial Harla, México, 1993, 1048 pp.
14. CALVO ORTEGA, RAFAEL. *Curso de derecho financiero I, Derecho tributario (parte general)*, Cuarta edición, Editorial Civitas, Madrid, España, 2000, 592 pp.
15. CARNELUTTI, FRANCESCO. *Teoría general del derecho*, Traducción española por Carlos G. Posada, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1941, 392 pp.

16. CARPIZO, JORGE. *La constitución mexicana de 1917*, Décima cuarta edición, Editorial Porrúa, México, 2004, 305 pp.
17. CASO, ANGEL. *Principios de derecho*, Escuela Bancaria y Comercial, Editorial Cultura, México, 1935, 441 pp.
18. CASTÁN TOBEÑAS, JOSÉ. *Hacia un nuevo derecho civil*, Editorial Reus, Madrid, 1933, 154 pp.
19. COCIVERA, BENEDETTO. *Principi di diritto tributario*, Dott A. Giuffre Editore, Milano, Italia, 1959, 311 pp.
20. CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO. *Curso de política de finanzas públicas de México*, Editorial Porrúa, México, 1977, 330 pp.
21. CUEVA, ARTURO DE LA. *Derecho fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1999, 331 pp.
22. ----- . *Justicia, derecho y tributación*, Editorial Porrúa, México, 1989, 283 pp.
23. CURIEL VILLASEÑOR, OMAR. *Principios tributarios*, Primera reimpresión, Ediciones ISEF, México, 2002, 87 pp.
24. DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. *Principios de derecho tributario*, Tercera edición, Editorial Limusa, México, 1995, 223 pp.
25. ----- . *Elementos de derecho administrativo*, Tercera reimpresión, Editorial Limusa, México, 1991, 235 pp.
26. DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO y LUCERO ESPINOSA, MANUEL. *Compendio de derecho administrativo (segundo curso)*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 341 pp.
27. DIEP DIEP, DANIEL. *Las mil y una defensas del contribuyente*, Segunda edición, Editorial PAC. S. A. de C. V., México, 1999, 619 pp.
28. DROMI, JOSÉ ROBERTO. *Derecho administrativo*, Sexta edición, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1997, 1165 pp.
29. DUBLAN, MANUEL. *Derecho fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1975, 99 pp.
30. DUBLÁN MANUEL Y JOSÉ MARÍA LOZANO. *Legislación mexicana*, Imprenta del Comercio, México, 1876, Tomo I. 845 pp. Tomo III. 813 pp.
31. ----- . *Legislación mexicana*, Imprenta del Comercio, México, 1877, 942 pp.
32. DUE, JOHN y FRIEDLAENDER, ANN F. *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, Reimpresión, Librería El Ateneo Editorial, Buenos Aires, Argentina, 1981, 629 pp.
33. EINAUDI, LUIGI. *Principios de hacienda pública*, Traducción de la segunda edición italiana por Jaime Algarra y Miguel Paredes Aguilar, Aguilar Editor, Madrid, 1946, 619 pp.

34. ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO ARTURO. *El juicio de lesividad y otros estudios*, Editorial Porrúa, México, 2002, 180 pp.
35. FAYA VIESCA, JACINTO. *Finanzas públicas*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1996, 438 pp.
36. FERNANDEZ MARTÍNEZ, REFUGIO DE JESÚS. *Derecho fiscal*, Editorial McGraw-Hill, México, 2000, 466 pp.
37. FLORESGÓMEZ GONZÁLEZ, FERNANDO y CARVAJAL MORENO, GUSTAVO. *Nociones de derecho positivo mexicano*, 35a. edición, Editorial Porrúa, México, 1997, 349 pp.
38. FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Trigésima segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1998, 525 pp.
39. FRAGA MAGAÑA, GABINO. *Derecho administrativo*, 42ª edición, Editorial Porrúa, México, 2002, 506 pp.
40. GALINDO GARFIAS, IGNACIO. *Derecho civil*, Vigésima primera edición, Editorial Porrúa, México, 2002, 790 pp.
41. GALLEGOS REYES, HUMBERTO. *Los juicios de nulidad y amparo en materia fiscal 2003*, Ediciones ISEF, México, 2003, 199 pp.
42. GARCÍA DE ENTERRIA EDUARDO y FERNÁNDEZ, TOMAS-RAMÓN. *Curso de derecho administrativo I*, Décima edición, Editorial Civitas, Madrid, 2000, 825 pp.
43. GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. *Derecho tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, 396 pp.
44. GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Derecho financiero mexicano*, Décimo octava edición, Editorial Porrúa, México, 2000, 1025 pp.
45. GIANNINI, ACHILE DONATO. *Instituciones de derecho tributario (Istituzioni di diritto tributario)*, Traducción por Fernando Sáinz de Bujanda, Séptima edición, Madrid, 1957, 604 pp.
46. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. *Derecho financiero*, Sexta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, Vol. I 1-651 pp. Vol. II 653-1275 pp.
47. GRIZIOTTI, BENVENUTO. *Principios de política, Derecho y ciencia de la hacienda*, Traducción de la edición italiana, revisada por el autor con notas de Miguel Jiménez de Cisneros, Segunda edición, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1958, 560 pp.
48. ----- . *Principios de ciencias de las finanzas*, Traducción por Dino Jarach, Sexta edición, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1959, 419 pp.
49. HALLIVIS PELAYO, MANUEL. *Tratado de derecho fiscal y administración tributaria de México*, Tax Editores Unidos, S. A de C. V., México, 2001, 428 pp.

50. HAURIOU, MAURICE. *Principios de derecho público y constitucional*, Traducción por Carlos Ruíz del Castillo, Segunda edición, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1966, 587 pp.
51. HEINRICH WILHELM, KRUSE. *Derecho tributario*, Tercera edición, Editorial Derecho Financiero, Alemania, 1978, 651 pp.
52. HENSEL, ALBERT. *Manual de derecho tributario*, Traducción italiana por Dino Jarach, Dott. A. Gufire Editore, Milano, 1956, 471 pp.
53. INGROSSO, GUSTAVO. *La finanza locale*, Casa Editrice Dott Eugenio Jovene, Napoli, Italia, 1962, 395 pp.
54. JARACH, DINO. *Curso de impuestos*, Impreso en Casa Jacobo Peuser, Buenos Aires, Argentina, 1957, 255 pp.
55. ----- . *Curso superior de derecho tributario*, Editorial Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, Argentina, 1969, 499 pp.
56. ----- . *El hecho imponible*, Tercera edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, 238 pp.
57. ----- . *Finanzas públicas y derecho tributario*, Segunda edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, 973 pp.
58. JELLINEK, G. *Teoría general del estado*, Traducción de la segunda edición alemana por Fernando de los Ríos Urruti, Compañía Editorial Continental, México, 1956, 647 pp.
59. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, ANTONIO. *Lecciones de derecho tributario*, Editorial Thompson, México, 2002, 419 pp.
60. JOHNSON OKHUYSEN, EDUARDO A. *Temas fiscales*, Editorial Themis, México, 1986, 197 pp.
61. JUANO, MANUEL DE. *Curso de finanzas y derecho tributario*, Segunda edición, Ediciones Molachino, Argentina, 1969, 490 pp.
62. KALDOR, NICHOLAS. *El impuesto al gasto*, Traducción por Rubén C. Pimentel, Primera reimposición, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1969, 250 pp.
63. LUQUI, JUAN CARLOS. *La obligación tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989, 462 pp.
64. MABARAK CERECEDO, DORICELA. *Derecho financiero público*, Editorial Mcgraw Hill Interamericana, México, 2000, 247 pp.
65. MAIORCA. CARLO. *I fondamenti della responsabilita*, Editorial Dott A. Giuffre Editore, Milano, Italia, 1990, 567 pp.
66. MARGÁIN, HUGO B. *Los derechos individuales y el juicio de amparo en materia administrativa*, Editorial Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1958, 126 pp.

67. MARGÁIN, MANAUTOU, EMILIO. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Décima tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1997, 333 pp.
68. -----, *La constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano*, Editorial Universidad Potosina, México, 1967, 138 pp.
69. MARTÍN, JOSÉ MARÍA. *Introducción a las finanzas públicas*, Segunda edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1987, 431 pp.
70. MARTÍN JIMÉNEZ, FRANCISCO JAVIER. *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2000, 255 pp.
71. MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. *Derecho fiscal mexicano*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1965, 332 pp.
72. MICHELI, GIAN ANTONIO. *Curso de derecho tributario*, Traducción y estudio preliminar por Julio Banacloche, Editoriales de Derecho Reunidas (Edersa), Madrid, España, 1975, 400 pp.
73. MONTESQUIEU, CHARLES-LOUIS DE SECONDANT. *El espíritu de las leyes*, Traducción por Demetrio Castro Alfin, Editorial Istmo, España, 2002, 829 pp.
74. MOTO SALAZAR, EFRAÍN y MOTO JOSÉ MIGUEL. *Elementos de derecho*, 40ª edición, Editorial Porrúa, México, 1994, 452 pp.
75. NEUMARK, OTTO. *Principios de la imposición*, Traducción por José Zamit Ferrer, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, 476 pp.
76. NIÑO, JOSÉ ANTONIO. *La interpretación de las leyes*, Editorial Porrúa, México, 1971, 276 pp.
77. OSORNIO CORRES, FRANCISCO JAVIER. *Aspectos jurídicos de la administración financiera en México*, Editado por el IIJ, UNAM, México, 1992, 284 pp.
78. PADILLA SAHAGÚN, GUMESINDO. *Derecho romano I*, Segunda edición, Editorial McGraw-Hill, México, 1998, 163 pp.
79. PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario*, Séptima edición, Editorial Civitas, Madrid, 1997, 416 pp.
80. PÉREZ DE LEÓN, ENRIQUE. *Notas de derecho constitucional y administrativo*, Décimo segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1991, 280 pp.
81. PÉREZ PALMA, RAFAEL. *Guía de derecho procesal civil*, Primera reimpresión, Tomo I, Cárdenas Editor, México, 2002, 608 pp.
82. PERULLES BASSAS, JUAN JOSÉ. *Manual de derecho fiscal*, Librería Bosch, Barcelona, 1961, 549 pp.
83. PINA VARA, RAFAEL DE. *Elementos de derecho civil mexicano*, Décima tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1983, 404 pp.

84. PLANIOL, MARCELO y RIPERT, JORGE. *Tratado práctico de derecho civil francés*, Editado por el IJ. UNAM, México, 2002, 761 pp.
85. PONCE GÓMEZ, FRANCISCO y PONCE CASTILLO, RODOLFO. *Derecho fiscal*, Quinta edición, Editorial Banca y Comercio, México, 2000, 349 pp.
86. PONT MESTRES, MAGÍN. *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Impreso por Gráficas Campas, Barcelona, 1985, 511 pp.
87. PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Derecho fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1972, 444 pp.
88. ----- . *Derecho procesal fiscal*, Tercera edición, Textos Universitarios, México, 1977, 292 pp.
89. PUGLIESE, MARIO. *Instituciones de derecho financiero*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1976, 382 pp.
90. RAINER, ARNOLD. *La unificación alemana. Estudios sobre derecho alemán y europeo*, Cuadernos Civitas, Madrid, España, 1993, 155 pp.
91. RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL. *Derecho fiscal*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1986, 309 pp.
92. RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, JOAQUIN. *Curso de derecho mercantil*, Vigésimo quinta edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 1050 pp.
93. RUGGIERO, ROBERTO DE. *Instituciones de derecho civil*, Traducción de la cuarta edición italiana por Ramón Serrano Suner y José Santa-Cruz Tejeiro, Vol. I, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1917, 855 pp.
94. SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO. *Lecciones de derecho financiero*, Novena edición, Universidad Complutense, Madrid, 1991, 557 pp.
95. ----- . *Hacienda y derecho*, Imprenta Silverio Aguirre Torre, Madrid, 1962, 505 pp.
96. SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Derecho fiscal mexicano*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 597 pp.
97. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO. *Derecho tributario*, Segunda edición, Cárdenas Editor, México, 1988, 892 pp.
98. SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Los medios de impugnación en materia administrativa*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 829 pp.
99. STAMMATI, GAETANO. *La finanza pública*, Zanichelli Editore, Bologna, 1960, 352 pp.
100. TAMAGNO, ROBERTO. *El contribuyente, Sujeto pasivo de la obligación tributaria*, Editorial Perrot, Buenos Aires, 1953, 216 pp.
101. TENA RAMÍEZ, FELIPE. *Derecho constitucional mexicano*, Trigésima tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2000, 653 pp.



102. URBINA NANDAYAPA, ARTURO. *Aspectos básicos del derecho tributario*, Editorial Delamar, S. A. de C. V., México, 2000, 188 pp.
103. VALDIVIESO, FEDERICO. *Apuntamientos de derecho fiscal mexicano*, México, 1976, 123 pp.
104. VALVERDE Y VALVERDE, CALIXTO. *Tratado de derecho civil español*, Tomo I, Talleres Gráficos, Valladolid, España, 1925, 582 pp.
105. VANONI, EZIO. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Traducción por Juan Martín Queralt, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1973, 358 pp.
106. VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Octava edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2002, 931 pp.
107. ZUBIZARRETA GUTIÉRREZ, JOSÉ. *Principios generales de la hacienda pública*, Tercera edición, Estades Artes Gráficas, Madrid, 1958, 380 pp.

## II. Artículos, Ensayos.

1. BASSOLS, Narciso. "Justicia de esclavistas, Filosofía de Pretores", *Revista de Ciencias Sociales*, reimpresso en Narciso Bassols, Obras, 1964, Talleres Edimex, S. de R. L. Tomo V, núm. 3, septiembre de 1927, México.
2. BURGOA LLANO, Ignacio. "Principios constitucionales en materia de contribuciones", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo I, 1982, México, 405-422 pp.
3. CARBALLO BALVANERA, Luis. "La distribución de la potestad normativa de las contribuciones en México", en el Congreso Binacional México-España de Derecho Tributario, San Sebastián, España, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año VI, Número 64, 3ª época, Abril-1993, México, 47-81 pp.
4. GARCÍA BUENO, Marco César. "Conceptos de reforma fiscal", Editado por el IIJ, UNAM, México, 2002, 45-61 pp.
5. GARCÍA PADILLA, Miguel Ángel. "La personalidad jurídica de las unidades económicas", *Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Febrero de 1976, México, 11-27 pp.
6. JIMÉNEZ CARRASCO, Jorge. "La facultad de atracción de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Número 5, Mayo de 1988, México, 149-154 pp.
7. MOSCHETTI, Francesco. "Orientaciones generales de la capacidad contributiva", Traducción por Juan Ignacio Gorospe Oviedo, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Editorial de Derecho Financiero, Vol. LIII, Número 269, Septiembre-Diciembre de 2003, Madrid, 513-558 pp.

8. REYES VERA, Ramón. "La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal Mexicana", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo I, 1982, México, 421-465 pp.
9. RIVERA PÉREZ CAMPOS, José. "Equidad y proporcionalidad en los impuestos", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo I. 1982, México, 467-484 pp.
10. VALDEZ VILLARREAL, Miguel. "La justicia en las contribuciones", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, tercera época, año III, Noviembre de 1990, México, 123-136 pp.
11. VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo. "La defensoría de oficio ante el Tribunal Fiscal de la Federación", *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, 1988, México, 165 pp.
12. -----, "El principio de legalidad en materia tributaria a la luz del derecho constitucional mexicano", Conferencias en Madrid, España, Septiembre de 1989, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Publicado en México, 1992, 445-528 pp.
13. ZAVALETA RODRÍGUEZ, Benjamín. "El domicilio en materia fiscal", *Publicaciones de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, 1969, México, 11-34 pp.

### III. Diccionarios

1. *Nuevo diccionario enciclopédico Espasa*, Edita Espasa Calpe, España, 1998, 1864 pp.
2. *Diccionario jurídico mexicano*, Décima novena edición, Editorial Porrúa, México, 2005.
3. *Diccionario jurídico mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1985.
4. *Diccionario de la Lengua Española*, Tomo I y II, Vigésima segunda edición, Impresión. Rodesa, Madrid, España, 2001, 2368 pp.
5. *Diccionario enciclopédico*, Vol. III, Editorial Salvat, México, 1992.
6. PINA VARA, RAFAEL DE, *Diccionario de derecho*, Vigésimo séptima edición, Porrúa, 1999, México, 525 pp.

### IV. Legislación

- Código Civil Federal. 2008.
- Código Fiscal de la Federación. 1938.
- Código Fiscal de la Federación. 1967.
- Código Fiscal de la Federación. 2008.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 1857.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 2008.

- Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2008.
- Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. 2008.

## **V. Diarios Oficiales**

1. Colección de Leyes, Decretos y Órdenes, Abril-Agosto de 1853, Tomo IV, Imprenta de José Mariano Fernández de Lara, México.
2. Diario Oficial de la Federación. 29 de diciembre de 1976.
3. Diario Oficial de la Federación. 21 de febrero de 1992.

## **VI. Jurisprudencia**

- Semanario Judicial de la Federación, 5ª. Época, Segunda Sala, Tesis Aislada, Materia: Administrativa, Tomo LXI, p. 945.
- Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Tesis, Séptima Época, Parte: 91-96, p. 172.
- Semanario Judicial de la Federación, Vol. 187-192, p. 113, y Apéndice 1917-1985, T. I, p. 190.
- Semanario Judicial de la Federación. Tesis: 3a/J. 4/91. Tomo: VII, Febrero de 1991. p. 60.
- Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Tesis: 2ª. IX/2005, Novena Época, p. 605.
- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965, 1ª parte, tesis 17, p. 58.
- Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVI, p. 1140; tomo LI, p. 1644.
- Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Parte: 66, Tesis, p. 77.
- Semanario Judicial de la Federación, Tribunales Colegiados de Circuito, Octava Época, Parte: VII-Enero, Tesis, p. 153.
- Semanario Judicial de la Federación, Tercera Sala, Quinta Época, Parte XLIII, Tesis, p. 858.
- Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Parte: III, Segunda Parte-2, Tesis, p. 573.
- RTFF. Tesis Aislada emitida por el Pleno. III-TASS-1995. 3ª Época. Año III. No. 35. Noviembre 1990. p. 44.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época. Pleno, Parte: III, Mayo de 1996, Tesis: p. LXXIV/96, p. 55.

- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tesis emitida por el Pleno, 9ª Época, Tomo: III, Marzo de 1996. p. 437.
- Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Segunda Sala, Tesis aislada, Materia Administrativa, 139-144 Tercera parte, p. 78.
- Semanario Judicial de la Federación, Jurisprudencia, 187-192, Séptima Época, Pleno, Materia Constitucional-Administrativa, Primera parte, p. 113.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primera Sala, XXV, Mayo de 2007, Tesis: 1ª. XCVIII/2007, Materia: Constitucional, Administrativa, p. 792.

## VII. Otros

1. Ponencia presentada por FRANCISCO PONCE GÓMEZ. En el Primer *Congreso Nacional de Tribunales de lo Contencioso Administrativo*, celebrado en Hermosillo, Sonora, del 30 de mayo al 1º de junio de 1994.
2. Diario de Debates del Congreso Constituyente, Tomo II, núm. 52.

## **Capítulo Segundo: Las resoluciones administrativas**

**Sumario:** Abreviaturas. Hipótesis del capítulo. Objetivo capitular. Introducción capitular. 2. Las resoluciones administrativas. 2.1 Tipos de resoluciones. 2.2 El juicio de lesividad. 2.3 La sentencia. 2.4 Presunción de legalidad. 2.5 El derecho de petición. 2.6 Las consultas en materia fiscal. 2.7 La cancelación. 2.8 La condonación. 2.9 La prescripción fiscal. 2.10 La caducidad. 2.11 Diferencias entre la prescripción y la caducidad. Conclusiones capitulares. Fuentes bibliográficas capitulares.

## **Abreviaturas**

(CCVF)	Código Civil Federal
(CFPC)	Código Federal de Procedimientos Civiles
(CFF)	Código Fiscal de la Federación
(CPEUM)	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
(LJF)	Ley de Justicia Fiscal
(LFPA)	Ley Federal de Procedimiento Administrativo
(LFPCA)	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
(LOTFJFA)	Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
(LOTFF)	Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación
(RTFF)	Revista del Tribunal Fiscal de la Federación
(SHCP)	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
(SCJN)	Suprema Corte de Justicia de la Nación
(TFJFA)	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
(TFF)	Tribunal Fiscal de la Federación

### **Hipótesis del capítulo**

1. Si las resoluciones emitidas por las autoridades se presumen legales, se puede presentar la modificación de las mismas por la propia autoridad.
2. Si la autoridad tiene el juicio de lesividad y el particular el recurso de reconsideración, de acuerdo a sus características, son equitativos en su interposición.
3. Si la prescripción fiscal tiene la cualidad de interrumpirse; tendrá la misma condición la caducidad.

### **Objetivo capitular**

En el presente capítulo se pretende lograr la identificación de los diversos tipos de resoluciones, características particulares, el cumplimiento de las mismas y establecer la presunción de legalidad, así como la descripción de figuras jurídicas importantes de esta materia.



## **Introducción capitular**

Es preciso advertir que constantemente se utilizan expresiones del lenguaje en forma incorrecta y que la materia fiscal no esta exenta de ello.

Ciertos términos jurídicos se utilizan equivocadamente, figuras importantes como la prescripción fiscal, la cancelación, condonación y caducidad; por lo que se establecen diversas características, con el fin de que se identifiquen correctamente.

Año con año la legislación fiscal se modifica, y aún cuando las modificaciones debieran ser fáciles de comprender, en la mayoría de los casos no es así, por lo que la complejidad que cada año adquiere la legislación impositiva, genera la duda respecto al alcance de un precepto o cierta situación que no son satisfechas por el instrumento jurídico. De ahí que se formulen consultas en casos concretos y respecto a situaciones reales.

El Código Fiscal de la Federación ha sido objeto de varias reformas, a fin de introducir instituciones y conceptos jurídicos sumamente interesantes en lo que concierne a los procedimientos y actos administrativos característicos, de tal forma que los sujetos de la relación jurídica tributaria puedan regularse sin mayor problema.

## CAPÍTULO SEGUNDO

### Las resoluciones administrativas

#### 2. Las resoluciones administrativas

Las resoluciones administrativas delimitan la actividad de los sujetos fiscales; por lo que respecta a la autoridad al emitirla, y al contribuyente que con ésta ve afectada su esfera jurídica.

Se parte de la raíz etimológica de la palabra resolución que deriva del latín "*resolutio-onis*. Acción o efecto de resolver o resolverse. Decreto, providencia, auto o fallo de autoridad gubernativa o judicial".<sup>298</sup>

Es decir, la resolución será el acto que resuelve la autoridad, ya sea administrativa o judicial; respecto de una situación en concreto.

Varios autores han expresado su concepto, entre ellos Luis Humberto Delgadillo ha dicho que la resolución administrativa "es un acto unilateral emitido por una autoridad de la Administración Pública, con el fin de establecer situaciones jurídicas individualizadas que crean derechos y obligaciones, como ejemplo de los primeros cuando otorga una concesión o un permiso, y establece obligaciones cuando impone una multa o expropia una propiedad".<sup>299</sup>

La resolución es un acto unilateral, emitido por una autoridad; que crea derechos y obligaciones.

Para Silva Cimma la resolución, "es toda disposición o decisión emanada de autoridad administrativa no superior, ya se trate de autoridad no superior respecto de un mismo órgano, ya se trate de la autoridad que preside un mero organismo burocrático".<sup>300</sup>

Dionisio Kaye menciona que "toda resolución administrativa es un acto administrativo de autoridad, pero existen actos administrativos que no revisten el carácter de jurídico de verdaderas resoluciones administrativas.

Por ello, se presenta la legitimidad de la resolución entendiéndose como acto administrativo que comparte de éste la presunción de legitimidad, es decir, la resolución administrativa tiene *per se* legalidad, se parte del principio que es legal salvo prueba en

<sup>298</sup> *Diccionario de la Lengua Española. Op. Cit.*, 2001, p. 1782.

<sup>299</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. *Introducción al derecho positivo mexicano*, Sexta reimpresión, Editorial Limusa, México, 1998, p. 85.

<sup>300</sup> Se expresa que cuando el acto respectivo lo dictan los jefes de servicios, en nuestro derecho positivo se denomina habitualmente resolución. Véase a SILVA CIMMA, ENRIQUE. *Derecho administrativo chileno y comparado*, Tomo I, Segunda edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1962, pp. 178-177.

contrario. En otras palabras, el que dude de la legalidad de una resolución de autoridad administrativa tiene que acreditar que carece de ella”.<sup>301</sup>

La resolución administrativa es un acto de autoridad que define o da certeza a una situación concreta, y se presume legal, hasta en tanto se demuestre lo contrario.

Dolores Heduán ha establecido que la resolución en general, “es todo acto de autoridad creador de una situación jurídica concreta derivada de la aplicación de la ley a un caso particular. Si la autoridad actúa en ejercicio de atribuciones administrativas, ese mismo carácter administrativo asumirá la resolución que emite; y para estimarse relativa a un crédito fiscal como lo requiere expresamente el Código Fiscal de la Federación”.<sup>302</sup>

Lo que significa, que la resolución será el acto emitido por la autoridad, a través del cual se resuelve una situación jurídica, y adquiere el carácter de administrativa, fiscal o judicial; dependiendo de la naturaleza de la autoridad que la emite.

Además, todo acto de autoridad debe cumplir con los requisitos señalados por las leyes respectivas, que son:

1. Constar por escrito
2. Señalar la autoridad que la emite
3. Señala lugar y fecha de emisión
4. Estar fundada y motivada<sup>303</sup>
5. Expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate
6. Ostentar la firma autógrafa del funcionario competente, y
7. El nombre de la persona o personas a las que vaya dirigido.<sup>304</sup>

Margáin Manautou ha señalado que no todas las resoluciones administrativas son recurribles, sino sólo aquellas que reúnan las siguientes características:

a) “Que sea definitiva. Cuando no admite revisión de oficio; cuando la autoridad no pueda por sí modificar su propia resolución, es decir, que corresponda a una etapa final, que impide su continuación.

<sup>301</sup> KAYE, DIONISIO J. *Derecho procesal fiscal*, Segunda edición, Editorial Themis, México, 2000, p. 125. Véase a CARRASCO IRIARTE, HUGO. *Diccionario de derecho fiscal*, Editorial Oxford University Press, México, 1998, p. 479.

<sup>302</sup> HEDUÁN VIRUES, DOLORES. *Las funciones del tribunal fiscal de la federación*, Compañía Editorial Continental, México, 1961, p. 72.

Toda resolución es una decisión. Toma el carácter de judicial si es emitida por un juez. Y tiene el calificativo de administrativa cuando la resolutor es una autoridad dependiente del Poder Ejecutivo. Véase a DIEP DIEP, DANIEL. *Fiscalística*, Segunda edición, Editorial PAC. S. A. de C. V., México, 2002, p. 128.

<sup>303</sup> Los actos de autoridad deben contener en sí mismos la expresión de las razones que los motivan y las disposiciones en las cuales se apoyan, para que el particular pueda apreciar su justificación jurídica y, en su caso, controvertirlos, así como la posibilidad de que la propia autoridad administrativa escuche al particular en defensa de sus intereses. Véase a VALDÉS VILLARREAL, Miguel. “Evaluación del sistema de justicia fiscal federal (Examen de posibilidades para un nuevo avance)”, *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, México, 1988, p. 134.

<sup>304</sup> Véase el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

b) Que sea personal y concreta. No puede agotarse el recurso administrativo contra resoluciones de carácter general, abstracto e impersonal.

c) Que cause agravio. Que lesione un interés legítimo directo o indirecto. Es interés directo cuando afecta a quien va dirigida la resolución y es indirecto cuando el afectado es persona distinta del titular de la resolución, pero que por su relación con éste la ley le imputa responsabilidad en el cumplimiento de su obligación.

d) Que conste por escrito. Salvo la resolución negativa ficta, todas las resoluciones de la autoridad administrativa deben constar por escrito, tal y como lo establece el artículo 16 de la Constitución.

e) Que sea nueva. Que su contenido no haya sido del conocimiento del particular con anterioridad, o bien sea materia de algún medio de defensa”.<sup>305</sup>

La existencia de la resolución administrativa, a que da lugar la autoridad de una situación concreta, “la resolución surge de un procedimiento de carácter administrativo, y de ninguna manera resuelve un litigio, únicamente tiene por objeto determinar la legalidad o ilegalidad de ese acto”.<sup>306</sup>

En la resolución administrativa la autoridad deberá limitarse al examen de la cuestión a resolver y señalar la legalidad o ilegalidad del nuevo acto administrativo.

## 2.1 Tipos de resoluciones

De distintos modos se ha identificado a la resolución; por lo que se destacan los siguientes puntos:

### 2.1.1 Resoluciones definitivas

El que una resolución sea definitiva “significa que no queda sometida a la revisión de oficio por la propia autoridad que la dictó, o por una diversa, que no admita recurso de forzoso agotamiento ante la autoridad que la dictó o ante una superior jerárquica, o que admitiéndolo, el recurso se haya agotado, obteniéndose una resolución expresa insatisfactoria o una negativa ficta, que serán las impugnables en juicio ante el Tribunal Fiscal Federal. Es importante la advertencia de que si no se interpone oportunamente el recurso adecuado, aquella resolución se entenderá consentida y adquirirá firmeza, por lo que el interesado quedará sujeto a la situación jurídica en que fue puesto, y por regla general sin posibilidad de otra defensa administrativa ni jurisdiccional”.<sup>307</sup>

<sup>305</sup> MARGAÍN MANAUTOU, EMILIO. *Op. Cit.*, 1997, p. 177 y ss.

<sup>306</sup> ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Tratado teórico práctico de los recursos administrativos*, Cuarta edición, Porrúa, México, 1999, pp. 97 y 98.

<sup>307</sup> Las resoluciones pueden ser espontáneas o provocadas; en las primeras la autoridad actúa oficiosamente y en las segundas cuando actúa a petición de parte interesada. En este caso, la resolución puede ser afirmativa o sea, concesoria de lo que el peticionario solicitó; también puede ser negativa, es decir, adversa a sus pretensiones; y las hay mixtas, impugnables por tanto, en la parte adversa al demandante. Véase a HEDUÁN VIRUES, DOLORES. *Cuarta década del tribunal fiscal de la federación*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1971, pp. 109 y 110.

Esa resolución definitiva ya no es revisada por la autoridad que la dicta o bien por otra superior, y que además aún cuando proceda recurso alguno, para el caso de que éste no se hubiera agotado, se entenderá consentida la resolución.

En el artículo 14 de la LOTFJA, se establece que las Salas Regionales conocerán de los juicios promovidos contra resoluciones definitivas; este es el primer requisito para el conocimiento de un asunto, que se trate de una resolución definitiva; señalando en la parte final de este precepto, que se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa para el afectado.<sup>308</sup>

Tratándose de resoluciones definitivas, las Salas Regionales conocerán de aquellas que versen sobre alguno de los supuestos jurídicos que se establecen en el precepto que se comenta, o bien de alguna otra resolución definitiva cuyo conocimiento se establezca expresamente en ley a favor de ese Tribunal.

Como lo menciona Fiorini “mientras el acto no se encuentra consentido, no adquiere carácter de definitivo y menos aún podrá ejecutarse. A su vez, consentido y definitivo no quieren decir cosas iguales, pues son conceptos con funciones distintas; el primero expresa conocimiento de la decisión al mismo tiempo que aceptación, mientras que el segundo sólo significa un momento especial en el procedimiento de un acto. El consentimiento presupuesta, además, la faz de la ejecutoria del acto, ya que si esto no se presenta, no puede hablarse de cosa juzgada”.<sup>309</sup>

Según Daniel Diep “las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo, y como en el caso, se trata literalmente de resoluciones, según lo refieren los artículos 22, 36 y 74 del Código Fiscal de la Federación; que no podrán ser impugnadas por los particulares, aunque sin precisar ante quien, salvo el caso del artículo 74, en el cual señala con mayor generalidad que no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece ese Código, resulta obvio inferir que nada impide su impugnación en vía de nulidad”.<sup>310</sup>

Alfonso Cortina ha dicho que, “las resoluciones que dicta la autoridad administrativa en materia fiscal para que sean definitivas, deben ser u objeto de la expresa o tácita conformidad del contribuyente o bien objeto de una sentencia confirmatoria que dicte la autoridad jurisdiccional encargada de conocer de los juicios tributarios”.<sup>311</sup>

---

<sup>308</sup> Véase el artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Vigente en 2008.

En espera de más avances, desde el 1º de enero de 2001 el Tribunal Fiscal de la Federación ha cambiado su nombre, y ahora se le llama Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Véase en el Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 2000, p. 108.

<sup>309</sup> FIORINI, BARTOLOME A. *Qué es el contencioso*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1965, pp. 159 y 160.

<sup>310</sup> DIEP DIEP, DANIEL. *Op. Cit.*, 1999, p. 235.

<sup>311</sup> CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO. *Ciencia financiera y derecho tributario*, Propiedad del Tribunal Fiscal de la Federación, Vol. 1, Colección de Estudios Jurídicos, México, 1981, p. 171.

Será resolución definitiva cuando no se admita recurso alguno o bien que admitiéndose éste sea optativo, es válido decir que en un procedimiento normalmente se culmina con una resolución definitiva. A su vez ésta puede distinguirse en dos situaciones, aquélla en que ha causado estado y en que es firme.

### 2.1.1.1 Causa estado

Las resoluciones de la autoridad fiscal sobre la situación de los contribuyentes que determinen a su cargo algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de alguna obligación fiscal omitida, como todo acto administrativo perfecto, produce sus efectos a partir del momento en que ha sido legalmente comunicado al destinatario, debiendo éste cumplir lo resuelto y pagar el crédito fiscal o satisfacer la obligación fiscal; sin embargo, puede suceder que el particular no cumpla voluntariamente por que considere que en alguna forma se afecta su esfera jurídica, o bien, simplemente por morosidad.

En el campo del Derecho Administrativo, y por ende, en el Derecho Fiscal, la doctrina da una solución contraria al problema del incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones y admite que la Administración proceda en forma directa, para la ejecución de sus propias resoluciones. Gabino Fraga señala que "la posibilidad de acción directa constituye lo que en la doctrina se conoce con el nombre de carácter ejecutorio de las resoluciones administrativas, y la solución está fundada en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena se realicen en forma administrativa no estén sujetas a las trabas y dilaciones que significarían la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial".<sup>312</sup>

Su ejecutoriedad, consiste como lo menciona Juan Carlos Cassagne, "en la facultad de los órganos estatales que ejercen dicha función administrativa para disponer la realización o cumplimiento del acto, sin intervención judicial, dentro de los límites impuestos por el ordenamiento jurídico.

Esta característica es exclusiva del acto administrativo, ya que solamente la administración pública goza de la facultad de obtener el cumplimiento de sus actos sin necesidad de un mandato escrito de autoridad judicial".<sup>313</sup>

Una resolución pronunciada por el TFJFA causa ejecutoria en los siguientes casos: Cuando no es impugnada en los términos de ley; cuando habiendo sido impugnada, el recurso fue declarado improcedente, o bien, cuando el recurrente se haya desistido de él; y por último, cuando es consentida expresamente por las partes, sus representantes legítimos o sus mandatarios, con poder bastante.<sup>314</sup>

<sup>312</sup> FRAGA MAGAÑA, GABINO. *Op. Cit.*, p. 283. Véase a RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL. *Op. Cit.*, pp. 237 y 238.

<sup>313</sup> Véase a CASSAGNE, JUAN CARLOS. *La ejecutoriedad del acto administrativo*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, pp. 29 y 30.

<sup>314</sup> Hay consentimiento, cuando otorgado un plazo para la interposición de algún medio de defensa, se deja fenecer sin realizar promoción alguna. Véase a TREVIÑO GARZA, ADOLFO J. *Tratado de derecho contencioso administrativo*, Segunda edición, Porrúa, México, 1998, p. 217.

Por lo cual, para que la resolución cause ejecutoria será necesario, que no exista ningún medio procesal pendiente de impugnarse, esto es, que no quede ningún recurso pendiente que pueda revocar o modificar la resolución impugnada.

En los artículos 356 y 357 del CFPC, de aplicación supletoria a la materia fiscal, las sentencias causan ejecutoria y éstas no admitirán recurso alguno.<sup>315</sup>

Cuando haya causado ejecutoria una sentencia, el Tribunal lo comunicará sin demora a las autoridades u organismos demandados, a quienes se prevendrá a fin de que informen sobre el cumplimiento que le den.

Uno de los problemas que se ha tenido que resolver, es el tiempo para que se dé cumplimiento al dictado de una resolución, lo cual ha ocasionado que se pueda corregir, incluso se han establecido plazos y sanciones a los funcionarios responsables, a fin de acelerar su pronunciamiento.

### **2.1.1.2 La firmeza de las resoluciones**

La sentencia firme “es aquélla contra la que no cabe impugnación; por no existir medio alguno señalado al efecto, por haber transcurrido el término para interponerla, cuando exista, o por haber desistido la parte que la haya promovido en tiempo oportuno”.<sup>316</sup>

Se tiene por sentencia firme, “la que por estar confirmada, por no ser apelable o por haberla consentido las partes, causa ejecutoria, o en cosa juzgada”.<sup>317</sup>

Esto es, será la que no puede ser impugnada, por que no existe medio de impugnación alguno, o bien, por que ha transcurrido el tiempo para hacerlo.

En la práctica se dice que una resolución queda firme “cuando no es susceptible de recurso o, en el caso de serlo, si las partes no la han recurrido; y que la sentencia es definitiva cuando pone fin al pleito y hace imposible su continuación, de modo que es fácil advertir que puede mediar pronunciamiento firme (de un auto interlocutorio, por ejemplo) sin que ello sea definitivo”.<sup>318</sup>

A diferencia de las firmes, en las resoluciones definitivas sí se podrán interponer recursos ordinarios y extraordinarios, e inclusive se pueden generar dos o más resoluciones definitivas en un mismo asunto.

<sup>315</sup> Véase el artículo 356 y 357 del Código Federal de Procedimientos Civiles. Vigente en 2008.

<sup>316</sup> PINA VARA, RAFAEL DE. *Op. Cit.*, 1999, p. 452.

<sup>317</sup> *Diccionario de la Lengua Española, Op. Cit.*, 2001, p. 1864.

<sup>318</sup> GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. *Op. Cit.*, 1997, p. 820.

En el artículo 49 de la LFPCA, se contempla la posibilidad de emitir una sentencia definitiva que resuelva el fondo, o bien una interlocutoria que finalice el juicio sin decidir la controversia, decretando su sobreseimiento.<sup>319</sup>

Por lo que, “la autoridad de los fallos del Tribunal Fiscal se traduce en el establecimiento de una situación de firmeza que no puede ser alterada sino en virtud de una nueva sentencia pronunciada por la autoridad judicial, a quien corresponde la revisión de los fallos tributarios a través del juicio de amparo o de la revisión fiscal, y esta firmeza adquiere definitividad cuando es confirmada por los tribunales federales, o las partes se conforman con el fallo respectivo, dejando de interponer los citados medios de impugnación; en este último supuesto es cuando la sentencia llega a adquirir autoridad de cosa juzgada”.<sup>320</sup>

### 2.1.2 La cosa juzgada

La cosa juzgada “será el asunto que ya se da por resuelto y resulta, por tanto, indiscutible. Excepción, alegada con un nuevo pleito se reproduce la cuestión ya resuelta con anterioridad. Teniendo así, autoridad y fuerza que la ley atribuye a la sentencia ejecutoria”.<sup>321</sup>

Marfán Silva la utiliza en el ámbito administrativo, al decir que “la necesidad de la certeza en las relaciones jurídicas es consubstancial al hombre y es, al mismo tiempo, el único fundamento racional del Orden Jurídico. La certeza jurídica es una condición de conocimiento y de confianza, tanto en la autoridad como en el súbdito, producidos por el derecho. Éste prevé ciertas conductas objetivas, señalándolas públicamente mediante normas de cumplimiento obligatorio, produciendo la situación denominada certeza; ésta deriva, así, de un presupuesto básico: La existencia de un estado tal que determine su propio sometimiento a las normas, que vincule también a los súbditos al derecho, que respete la vigencia temporal y especial de las disposiciones”.<sup>322</sup>

Es decir, a través del derecho en el cumplimiento obligatorio de las normas, generar la certeza jurídica entre la autoridad y el gobernado.

A la cosa juzgada, se le ha identificado con varias palabras que la tratan de explicar; como inmutabilidad, definitividad, expresiones que tienen una cualidad particular, esto es, un atributo del objeto al cual se refieren.

Enrico Tullio Liebman ha expresado que “el lenguaje ha impulsado, de una manera inconsciente, al descubrimiento de esta verdad; que la autoridad de la cosa

<sup>319</sup> Véase el artículo 49 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Vigente en 2008. Véase a ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO ARTURO. *Op. Cit.*, 2002, p. 140.

<sup>320</sup> FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Introducción al estudio del proceso tributario en el derecho mexicano*, Editado por el IIJ, UNAM, México, 1969, p. 1105.

<sup>321</sup> PALOMAR DE MIGUEL, JUAN. *Diccionario para juristas*, Segunda edición, Porrúa, México, 2003, p. 400.

<sup>322</sup> MARFÁN SILVA, MARÍA TERESA. *La cosa juzgada administrativa*, Editorial Andrés Bello, Santiago de Chile, 1972, pp. 14-15.



juzgada no es el efecto o un efecto de la sentencia, sino una cualidad y un modo de ser y de manifestarse de sus efectos, cualesquiera que sean, varios y diversos, según las diferentes categorías de las sentencias, y por tanto, la cosa juzgada consiste en la imposición de la verdad de la declaración del derecho, contenida en la sentencia”.<sup>323</sup>

Reconociendo así, que la cosa juzgada no es efecto de las sentencias, sino, por el contrario, una cualidad (la inmutabilidad) de que pueden servirse sus efectos, o mejor dicho, todos sus efectos.

Teniendo en consecuencia, los efectos de la cosa juzgada:

“A. La realidad temporal. Que tiene la conducta a que se refiere dicha norma haciéndola vigente y en la validez con una norma legal y superior y que obliga a las partes, terceros y órganos del Estado;

B. En que esa validez es normativamente duradera porque subsiste mientras no se cumpla su plazo, o si no tiene plazo o prescripción, mientras un órgano jurisdiccional facultado para ello, no la abroge o modifique”.<sup>324</sup>

Para el maestro Chiovenda “la cosa juzgada no se funda sobre una supuesta verdad legal, irrefragable e incontrovertible, sino sobre una necesidad social. En efecto, el ilustre jurista italiano llegó a la esencia misma de la cuestión, ya que de la misma manera que la prescripción o la posesión, son instituciones jurídicas que se establecen para dar seguridad y firmeza a la sociedad, asimismo la cosa juzgada tiene por finalidad última la seguridad de los bienes de la vida”.<sup>325</sup>

De igual modo “trató de desligar la cosa juzgada de sus vínculos con la resolución de las cuestiones lógicas del proceso para conducirla al elemento imperativo, al acto de voluntad contenido en la sentencia, no puede ver en la cosa juzgada sino una producción de certeza indiscutible”.<sup>326</sup>

Carnelutti ha podido decir, en su estilo característicamente incisivo, que la inmutabilidad de la decisión responde, no ya a su carácter imperativo, sino a su función declarativa.<sup>327</sup>

Kruse Heinrich “trató de desenredar la madeja reduciendo, en sustancia, la autoridad del fallo a la sola declaración de certeza y a aquella cantidad de declaración

<sup>323</sup> LIEBMAN, ENRICO TULLIO. *Eficacia y autoridad de la sentencia y otros estudios sobre la cosa juzgada*, Traducción por Santiago Sentín Melendo, Ediar, S. A. Editores, Buenos Aires, 1946, pp. 23 y 31.

<sup>324</sup> LINARES, JUAN FRANCISCO. *Cosa juzgada administrativa*, Editorial Guillermo Kraft Ltda., Buenos Aires, 1946, p. 57.

<sup>325</sup> CHIOVENDA, JOSÉ. *Principios de derecho procesal civil*, Traducción por José Casáis y Santaló, Tercera edición, Editorial Reus, Madrid, España, 1925, p. 189.

<sup>326</sup> *Ibidem*. p. 189. Véase a LIEBMAN, ENRICO TULLIO. *Op. Cit.*, 1946, p. 33.

<sup>327</sup> *La convenienza di opuesto procedimento non pus an mettersi se non in quanto la natura della lite si a tale da ri chiedere una preparazione specialmente accurata: pui entra in campo anche L'argomento della assunzione delle prove, che sarà trattato in apresso, in quanto pui sinsira utile combinasi one con la sé ambio delle afirmación trale parti la ispesione di quelle prove che non pui farsi durante la discussione.* Véase a CARNELUTTI, FRANCESCO. *Lezioni di diritto processuale civile*, Volume terzo, Casa Editrice Dott Antonio Milani, Padova, Italia, 1933, p.193. Véase a COUTURE, EDUARDO J. *Fundamentos del derecho procesal civil*, Tercera edición (póstuma), Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1958, p. 402.

que está presente en todas las sentencias; y como tenía el firme convencimiento de que en ella residía el efecto principal y característico de la sentencia, terminó por identificar la cosa juzgada con la declaración de certeza obligatoria e indiscutible que la sentencia produce. Y, como era de prever, la doctrina lo ha seguido unánimemente.

Se observa que los actos de declaración de certeza comprenden tanto las sentencias constitutivas en sentido estricto, que modifican las relaciones jurídicas sustanciales preexistentes, como las sentencias de condena, que crean el derecho a la ejecución forzada".<sup>328</sup>

Hay autores que distinguen entre la autoridad de la sentencia que se encuentra expresada en la cosa juzgada, y la eficacia de la sentencia, que creen que la cosa juzgada, radica en los efectos de la sentencia.

Merkel afirma "que la cosa juzgada, en materia administrativa también existe, y se basa en el principio de que, todo acto jurídico es irrevocable e inderogable, salvo que una autoridad tenga conferida, por el derecho positivo, expresamente la facultad de derogarlo. De manera, pues, que tanto en materia jurisdiccional como en materia administrativa, todo acto tiene fuerza legal, en virtud de que dicho acto es inderogable e irrevocable salvo que una autoridad tenga expresamente conferida la facultad de derogar, de revocar dicho acto".<sup>329</sup>

Por lo que, "el problema de saber sí la cosa juzgada existe o no en materia administrativa, encuentra una primera cuestión por resolver y que se formula: ¿Qué principio jurídico acoge el acto administrativo, el principio de la revocabilidad del acto, o el principio de la irrevocabilidad del acto?".<sup>330</sup>

Generalmente se ha admitido que a través del juicio contencioso administrativo, el acto administrativo es revocable; tanto por la doctrina que se tiene, como por la SCJN, salvo cuando este acto ha dado nacimiento a un derecho a favor de un particular, así, por excepción este caso, es el dominante y por esto, se puede decir que el acto administrativo sí es revocable.

Hubo sin embargo, una ocasión que se puede encontrar en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, en que la SCJN, en un amparo, expuso la idea de la existencia de una teoría de la fijeza de las resoluciones administrativas.<sup>331</sup>

<sup>328</sup> HEINRICH WILHELM, KRUSE. *Op. Cit.*, pp. 605 a 607. Véase a LIEBMAN, ENRICO TULLIO. *Op. Cit.*, pp. 34 y 35.

<sup>329</sup> En realidad, nunca ha existido una teoría dominante respecto a la fijeza de los actos administrativos, y es que fuera de Merkel, la opinión dominante, en el campo del derecho administrativo, se funda en la regla de que la autoridad administrativa puede revocar sus decisiones. MERKL, ADOLFO. *Teoría general del derecho administrativo*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1980. p. 271.

<sup>330</sup> CARRILLO FLORES, ANTONIO. *Curso de derecho administrativo*, Versión Taquigráfica de José Franco y Serrato, 4ª Libertad 132-12, México, 1937, p. 272.

<sup>331</sup> Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Quinta Época, Tesis aislada, Materia: Administrativa, Tomo: XXV, p. 183.

La cosa juzgada se presenta después de pronunciada la sentencia, es decir, como el último efecto de la misma, y se decide en definitiva. La cosa juzgada implica la existencia de un juicio anterior. En materia fiscal en el primer CFF de 1938 se precisó, en el artículo 203 que los fallos del TFF tendrán fuerza de cosa juzgada.<sup>332</sup> Situación que en los Códigos Fiscales de la Federación siguientes desapareció,<sup>333</sup> pero ello no significa que desde el punto de vista jurídico no se produzcan efectos de cosa juzgada, en virtud de que el Código de la materia tiene como aplicación supletoria el CFPC y en el artículo 354 se afirma: La cosa juzgada es la verdad legal.<sup>334</sup>

Luego entonces, la cosa juzgada “es la que bajo ciertas y determinadas condiciones protege para lo porvenir el caso juzgado y asegura su estabilidad; y caso juzgado es lo resuelto por sentencia firme.

Ante el fallo definitivo que rechaza o hace lugar a la demanda instaurada, se dirá que hay caso juzgado. Pero la cosa juzgada supone algo más: Requiere el examen y cotejo de esa sentencia, de ese caso juzgado, con el nuevo que se plantea. Entraña una comparación entre dos elementos de juicio, entre dos situaciones jurídicas: Una la ya resuelta, otra la que se va a debatir”.<sup>335</sup>

La clasificación de la cosa juzgada, se presenta, en dos formas:

“a) En sentido formal. Existe cuando un acto procesal ya no está sujeto a ningún recurso, cuando ya no puede ser revocado; y

b) En sentido material. Se refiere a un proceso diverso, esto es, un proceso positivo, de que la sentencia tiene fuerza de cosa juzgada, debe ser respetada por cualquier otro juez, en cualquier otro procedimiento posterior”.<sup>336</sup>

Francesco Carnelutti por su parte sostiene, “la cosa juzgada material y la formal no son dos fases sino dos fases de lo juzgado, de manera que la imperatividad se puede tener sin y antes de la inmutabilidad; lo que quiere decir, que la autoridad de la cosa juzgada existiría sin antes de pasar en cosa juzgada la sentencia; resultado paradójico que se resuelve en una contradicción en los términos”.<sup>337</sup>

Gonzalo Armienta afirma que “el término correcto en lo referente a los actos administrativos que ya han quedado firmes debe ser el de cosa decidida, pues de esta

<sup>332</sup> Véase el artículo 203 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1938.

<sup>333</sup> En efecto ningún órgano del Tribunal está facultado para exigir el cumplimiento de las sentencias dictadas por las Salas o, en su caso, por el Pleno ni para hacerlas ejecutar. Véase a HEDUÁN VIRUES, DOLORES. *Op. Cit.*, 1961, p. 276

<sup>334</sup> Véase el artículo 354 del Código Federal de Procedimientos Civiles. Vigente en 2008.

<sup>335</sup> PAZ, HIPÓLITO JESÚS. *Efectos del caso juzgado civil sobre la acción penal en el derecho positivo argentino*, Buenos Aires, 1947, p. 16. Véase a BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Derecho procesal fiscal*, Segunda edición, Porrúa, México, 1990, p. 662.

<sup>336</sup> CARRILLO FLORES, ANTONIO. *Op. Cit.*, 1937, pp. 269 y 270.

<sup>337</sup> CARNELUTTI, FRANCESCO. *Op. Cit.*, 1941, p. 84. Véase a LIEBMAN, ENRICO TULLIO. *Op. Cit.*, 1946, p. 68.

forma no refiría con un lenguaje que tradicionalmente se ha utilizado con el proceso jurisdiccional”.<sup>338</sup>

El verdadero problema de la cosa juzgada, característico y único de la actividad jurisdiccional es “el de que pueda otro acto de la misma autoridad tomar de nuevo en examen el caso ya decidido y juzgar de un modo diferente, sin destruir por eso la validez del acto precedente, pero creando un conflicto entre los dos pronunciamientos con todos los bien conocidos inconvenientes que de ello derivan”.<sup>339</sup>

Bartolomé Fiorini ha expresado que, “la cosa juzgada de la sentencia judicial no es igual a la cosa juzgada administrativa, ya que la primera excluye toda posibilidad de poder ser impugnada o nuevamente revisada, mientras que la segunda significa el necesario presupuesto para poder impugnar o revisar ante órganos judiciales. La cosa juzgada judicial significa inmutabilidad total de una sentencia, mientras que la cosa juzgada administrativa significa presupuesto para la revisión o impugnación del acto administrativo por la justicia. La cosa juzgada administrativa es realmente una valla contra la arbitrariedad y la inestabilidad de los derechos adquiridos, que mediante la revocación, pueden quedar sin efecto en perjuicio de los particulares”.<sup>340</sup>

Una resolución causa cosa juzgada; cuando no exista un medio de defensa por el que pueda revocarse, o bien, modificarse, y se respeta en otro procedimiento posterior.

Lo anterior, es congruente con el sistema jurídico, ya que en materia fiscal, efectivamente se recurre a la revisión e incluso a la revocación de los actos por los tribunales judiciales federales, mientras que la cosa juzgada de los órganos que integran el PJF, ya no requieren ser revisados.

Asimismo, “los requisitos para que una sentencia produzca los efectos de la cosa juzgada pueden reducirse a dos: Que la sentencia recaiga sobre el fondo y que sea firme. La firmeza es el presupuesto esencial de la misma. Si ésta comporta la imposibilidad de examinar la pretensión decidida en la sentencia, no cabe hablar de cosa juzgada cuando frente a la sentencia cabe interponer un recurso cuyo objeto es precisamente su impugnación y examen de la pretensión.

Es necesario, que no sea admisible frente a la sentencia, recurso alguno ordinario o extraordinario, bien porque la sentencia en sí no sea susceptible de impugnación (firmeza originaria) o porque hubiese transcurrido los plazos para deducir los recursos admisibles (firmeza sobrevenida). En cuanto exista la posibilidad de recurso o revisión de una sentencia, se está juzgando todavía la procedencia de una pretensión. En

<sup>338</sup> ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Op. Cit.*, 1999, pp. 29 y 30.

<sup>339</sup> LIEBMAN, ENRICO TULLIO. *Op. Cit.*, p. 69.

<sup>340</sup> FIORINI, BARTOLOME A. *Op. Cit.*, 1965, p. 156.

terminología de las leyes procesales mexicanas existe cosa juzgada cuando la sentencia causa ejecutoria”.<sup>341</sup>

Pero, “las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal tienen fuerza de cosa juzgada; esto es indudable, tienen fuerza de cosa juzgada porque esas sentencias constituyen el último acto dentro del proceso formativo de la relación tributaria”.<sup>342</sup>

Para Enrico Liebman “la eficacia de la sentencia, se puede genéricamente definir como un mandato, la finalidad de declarar la certeza, la de constituir, modificar o determinar una relación jurídica, este mandato aun cuando sea plenamente eficaz, no sólo es susceptible de reforma a causa de la pluralidad de instancias y del sistema de gravámenes sobre el que está construido el proceso, sino que está también expuesto al riesgo de ser contradicho por otro mandato pronunciado también por un órgano del Estado.

Lo cual permite considerar que la sentencia no puede, en sí y por sí, impedir a un juez posterior, investido también él de la plenitud de los poderes ejercitados por el juez que ha emanado la sentencia, examinar de nuevo el caso decidido y juzgar de un modo diferente”.<sup>343</sup>

Quiere decir que, “considerar la cosa juzgada como un efecto de la sentencia, y al mismo tiempo, darse cuenta de que la sentencia produce unas veces una simple declaración de certeza, otras veces un efecto constitutivo, bien de derecho sustancial bien de derecho procesal, significa poner frente a frente elementos inconciliables, magnitudes incongruentes e incommensurables entre sí”.<sup>344</sup>

Hay razones, algunas más precisas que otras, que permiten caracterizar a la función administrativa de la función jurisdiccional; y que a caso ninguna de estas razones sea enteramente decisiva, porque, inclusive en la teoría de la cosa juzgada, existen algunas ocasiones en que se opina su existencia en materia administrativa, cuando dicho acto administrativo no está sujeto a una revisión posterior a su emisión, la cosa juzgada, tiene pues que ser complementada con los demás elementos.

## 2.2 Juicio de lesividad

Con la creación del TFF con la LJF en 1936, se agregan por primera vez ciertas figuras jurídicas, que de la simple lectura a ésta se pueden apreciar; como es el caso del juicio

<sup>341</sup> GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. *Derecho procesal administrativo mexicano*, Segunda edición, Porrúa, México, 1997, p. 308.

<sup>342</sup> CORTINA GUTIÉRREZ ALFONSO. *Op. Cit.*, 1981, p. 217.

A diferencia de este autor, la Sala no podía declarar que la resolución había causado ejecutoria, cosa juzgada o que estaba firme; ahora con la reforma al Código Fiscal de la Federación de 2005, y concretamente, con la expedición de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, las sentencias que dicte el Tribunal que hayan sido impugnadas van a quedar firmes y causa cosa juzgada. Véase el artículo 53 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Vigente en 2008

Pugliese considera que la resolución administrativa de la calificación constituye el último acto de la fase oficiosa y al mismo tiempo puede ser el primer acto de la fase contenciosa. Véase a PUGLIESE, MARIO. *Op. Cit.*, 1976, p. 309.

<sup>343</sup> LIEBMAN, ENRICO TULLIO. *Op. Cit.*, p. 71

<sup>344</sup> CARRILLO FLORES, ANTONIO. *Op. Cit.*, 1937, p. 275.

que tiene la autoridad para que se revoque una resolución favorable a un particular, así se dispuso en el artículo 14, fracción VII de la LJF, que al efecto establecía:

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

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

A su vez, el texto anterior fue reiterado, en el artículo 160, fracción VII, del CFF de 1938. No había instancia de reconsideración de las resoluciones emitidas en materia fiscal, así lo establecía el artículo 19, en los términos siguientes:

“Contra las resoluciones dictadas en materia fiscal, no procederá instancia de reconsideración salvo lo que prevengan las disposiciones especiales, ni producirá ningún efecto jurídico la tramitación administrativa de esa instancia”.

Pese a la claridad de este precepto, se procedió a su reforma, el 30 de diciembre de 1961, para quedar:

Artículo 19. Contra las...

... misma resolución.

Cuando las leyes o reglamentos fiscales no establezcan expresamente algún recurso administrativo, será improcedente cualquiera instancia de reconsideración en la vía administrativa y no producirá efecto jurídico alguno, la interposición, tramitación y resolución de esa instancia.<sup>345</sup>

La reforma tuvo como finalidad invalidar cualquier resolución que se quisiera impugnar, así como sus efectos, con el objeto de que exista certidumbre de las resoluciones que dicta la administración fiscal.<sup>346</sup>

Nava Negrete “cree que con ello se dio a esa instancia el carácter de recurso administrativo cuya solución se dejaba al arbitrio pleno de la autoridad. Ya que el principio de legalidad que consigna el párrafo del precepto transcrito, aún cuando se aplique, el recurso administrativo no existe, en ausencia de ley”.<sup>347</sup>

Emilio Margáin ha dicho que “muchos contribuyentes por ignorancia y otros por creer que una aclaración bien hecha podría originar que la administración modificase su resolución, interponían contra ella su inconformidad ante la misma autoridad que la emitió, lo que ocasionaba que se les aplicase el precepto citado perdiendo, por lo tanto toda oportunidad de defensa. Pero en ocasiones la autoridad administrativa daba entrada a la inconformidad y después de analizar los argumentos y pruebas que se

<sup>345</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1961, p. 23.

<sup>346</sup> Véase a MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. *El recurso administrativo en México*, Sexta edición, Porrúa, México, 2001, p. 29 y ss.

<sup>347</sup> NAVA NEGRETE, ALFONSO. *Derecho procesal administrativo*, Porrúa, México, 1959, p. 53.

acompañaban u ofrecían, confirmaba su primera resolución. Contra esta segunda resolución los interesados presentaban demanda de nulidad ante el Tribunal Fiscal Federal”.<sup>348</sup>

Respecto a esta última circunstancia, se presentan ciertas interrogantes, principalmente conocer sí se aplicaría lo dispuesto por el artículo 19 del CFF en esos casos, o bien, era extemporánea la demanda presentada.

La SCJN estableció jurisprudencia de que cuando la autoridad da entrada a un recurso no previsto en la ley, procediendo al estudio de los argumentos que se enderezan contra la resolución que se impugna, es procedente al juicio que se entabla contra la resolución que se emita, tal y como se indicó:

**Reconsideración.** Cuando la reconsideración no está expresamente establecida por la ley del acto, no puede tener por efecto interrumpir el término para pedir amparo ni puede desecharse de plano; pero cuando es interpuesta dentro de los 15 días siguientes a la notificación del acuerdo y es admitida y sustanciada, debe conceptuarse que el término para interponer el amparo, ha de contarse desde la fecha de notificación de la resolución que recaiga a tal reconsideración, pues hasta entonces tiene el acto de carácter definitivo para los efectos de la fracción IX del artículo 107 de la Constitución Federal, toda vez que hubo posibilidad de revocarlo o reformarlo.<sup>349</sup>

Con el CFF de 1967, un poco más estructurado en el artículo 94, señaló:

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

A pesar del tiempo transcurrido desde el primer CFF, hasta el del 67; se observa que la única forma de revocar las resoluciones favorables a los particulares fue a través de la interposición de un juicio ante el TFF; continuando inserto en un solo precepto, en el que queda de manifiesto la imprecisión del mismo.

Cobra sustento la anterior consideración, en la tesis emitida por el Pleno del TFJFA, que establece:

**Resoluciones favorables.** Si se pretende su ilegalidad debe demandarse su nulidad ante el Tribunal Fiscal. La revocación de los actos administrativos no puede hacerse cuando se ha creado un derecho en favor de algún particular, ya que en este caso aun cuando ese derecho adolezca de algún vicio en su formulación, será necesario promover juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación para demandar la nulificación que se pretenda. No basta para revocar una resolución favorable que la autoridad lo

<sup>348</sup> MARGAÍN MANAUTOU, EMILIO. *Op. Cit.*, 1997, pp. 149 y 150.

<sup>349</sup> Poder Judicial de la Federación, *Jurisprudencia*, Tesis de ejecutorias 1917-1975, Tercera Parte II, Segunda Sala, p. 833.

haga en un procedimiento en el que dé injerencia al interesado, pues el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación de 1967, establecía expresamente que en esos casos debía promoverse juicio ante el Tribunal Fiscal.<sup>350</sup>

El legislador, no satisfecho con lo anterior, en el mismo CFF de 1967, estableció en el artículo 158, lo siguiente:

“Contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal, sólo procederán los recursos administrativos que establezcan este Código o los demás ordenamientos fiscales.

Cuando no exista recurso administrativo, será improcedente cualquier instancia de reconsideración.

Las resoluciones que se dicten como consecuencia de recursos no establecidos legalmente, serán nulas. Dicha nulidad será declarada, aún de oficio, por la autoridad superior a la que hubiere dictado la resolución si ésta no modifica, a favor del particular, la primera resolución; si hubiere modificación favorable al particular, la nulidad de la nueva resolución sólo podrá ser declarada por el Tribunal Fiscal”.

En términos del párrafo transcrito, “en cuanto un funcionario revocaba su propia resolución o la del inferior, que no admitía recurso administrativo, la autoridad hacendaria podía solicitar la nulidad de esta segunda resolución dentro de los cinco años siguientes ante el Tribunal Fiscal, sólo con demostrar no que la primera resolución estuvo bien dictada y la segunda no, sino que no existía recurso administrativo alguno al darse entrada a la instancia y que por ese solo hecho, la resolución emitida era nula”.<sup>351</sup>

Con la creación de la primera LOTFF de 1967, en el artículo 23, se “amplia la posibilidad de acudir en proceso de lesividad a las demás autoridades administrativas, es decir, ya no se limita su interposición tan sólo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; haciéndose evidente además la lenta pero inevitable evolución del Tribunal Fiscal Federal”.<sup>352</sup>

Lo anterior significa que, interponer el juicio, no era exclusivo de la Hacienda; y que a partir de esta Ley Orgánica, se permite su interposición a las demás autoridades administrativas.

El actual CFF a diferencia del anterior, no contiene disposición alguna que recoja expresa y claramente el principio de firmeza de la resolución administrativa, pues aunque en el artículo 116 se establece cuáles son los recursos que se pueden

<sup>350</sup> RTFF. Segunda Época, Tesis: II-J-182. Año V. No. 50. Febrero 1984. p. 657.

<sup>351</sup> MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. *Op. Cit.*, 1997, pp. 150 y 151.

<sup>352</sup> ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO ARTURO. *Op. Cit.*, 2002, p. 64.



interponer en contra de los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, no prevé la ineficacia jurídica de las instancias de inconformidad o de reconsideración ni de las resoluciones que se dicten en ella, complementa la consecuencia para el contribuyente.

Para Alfonso Cortina “la ley actualmente ha pretendido resolver de una manera definida, buena o mala, el viejo problema de la revocación de los actos administrativos. La Corte ha tenido al respecto una jurisprudencia vacilante, ya que en ocasiones ha indicado que es posible a la administración pública revocar por error las resoluciones dictadas por ella misma con anterioridad y otras veces ha dicho que no es posible a la administración pública revocar por sí y ante sí sus propias resoluciones cuando éstas han creado derechos a favor de particulares”.<sup>353</sup>

Una resolución que beneficie al particular podrá ser revocada por la autoridad; cuando se demuestre que fue dictada contrario a lo dispuesto por la ley; colocando a la autoridad en una situación privilegiada frente al particular.

Roberto Dromí ha dicho que “la acción de lesividad se equilibra con la estabilidad de los actos administrativos, por cuanto la administración no puede revocar libremente sus decisiones sin necesidad de declararlas lesivas e impugnarlas posteriormente (actos administrativos irrevocables, estables, en sede administrativa)”.<sup>354</sup>

Royo Villanova ha considerado que “la facultad concedida a la Administración de poder volverse contra sus propios actos declaratorios de derechos, supone, en verdad, un privilegio muy notable que ha sido criticado de distinta forma por la doctrina. Cuyo fundamento es, la imposibilidad de que la propia Administración revoque por sí misma sus actos declaratorios de derechos, así como la necesidad lógico-jurídica de que se destruyan los adquiridos ilegalmente y que además redundan en perjuicio de los intereses públicos”.<sup>355</sup>

En efecto, es sorprendente tal privilegio a la autoridad, pero tal vez lo más sorprendente sea que en el sistema jurídico mexicano, se continúe con ese beneficio.

Como puntualiza Aurelio Guaita “el proceso de lesividad, en cuanto tiene por finalidad la revocación de un acto administrativo declaratorio de derechos dictado por la propia Administración demandante, es una institución plenamente justificada y peculiar del Derecho Procesal Administrativo, tan antiguo entre nosotros como el proceso administrativo ordinario o promovido frente a la Administración”.<sup>356</sup>

---

<sup>353</sup> CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO. *Op. Cit.*, 1981, pp. 180 y 181.

<sup>354</sup> DROMÍ, JOSÉ ROBERTO. *Instituciones de derecho administrativo*, Segunda reimpresión, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 1983, pp. 560 y 561.

<sup>355</sup> ROYO VILLANOVA, ANTONIO. *Elementos de derecho administrativo*, Vigésima tercera edición, Imprenta Castellana, España, 1952, pp. 119 y 120.

<sup>356</sup> GUAITA, AURELIO. *El proceso administrativo de lesividad*, Bosch Casa Editorial, Barcelona, España, 1953, pp. 28 y 29.

Este juicio se encuentra regulado por en el artículo 36 del CFF, que sobre el particular ha establecido:

"Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes".

En el primer párrafo se observa la posibilidad que tienen las autoridades de interponer el juicio de lesividad ante el TFJFA para que una resolución favorable otorgada al particular sea modificada.

A diferencia de lo anterior, en el tercer párrafo del precepto que se describe, las autoridades podrán modificar o revocar las resoluciones a favor de los contribuyentes, se condiciona tal acción procedimental a tres requisitos:

- a) Que no se hayan interpuesto medios de defensa;
- b) Que hayan transcurrido los plazos para ejercerlos; y
- c) Que no hayan prescrito los créditos de que se trate.

Resulta aplicable el criterio instituido por el Segundo Tribunal Colegiado de Circuito en la siguiente tesis:

**Revocación de las resoluciones fiscales lesivas al particular.**  
**Requisitos de la.** En el Código Fiscal de la Federación es de destacar, los términos de "modificación" y "revocación", que para casos iguales y como sinónimos utilizó el legislador. En efecto, en el artículo 36, dice: "Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas..." Mientras que en el artículo 215, literalmente expresa en su párrafo tercero: "En la contestación de la demanda o hasta

antes del cierre de la instrucción la autoridad demandada podrá allanarse a las pretensiones del demandante o revocar la resolución impugnada". De lo anterior, se puede llegar a la conclusión válida de que las autoridades administrativas no pueden revocar sus resoluciones lesivas a un particular, sino sólo a través de la modificación de la resolución por parte del Tribunal Fiscal de la Federación, por lo que si, ya iniciado el juicio de nulidad fiscal y al dar contestación a la demanda, el representante de la autoridad demandada solicita el sobreseimiento del juicio porque la autoridad revocó la resolución impugnada, revocación que de autos se advierte que no contiene ninguna modificación del acto impugnado, sino que lisa y llanamente deja sin efectos la resolución cuestionada, no puede ni debe ser considerada como una revocación, en los términos exigidos por el Código Fiscal de la Federación. Así, por ejemplo, cuando el juicio de nulidad fiscal concluye con una sentencia, en la que se declara la nulidad del acto impugnado, no se hace diciendo lisa y llanamente que se deja sin efectos la resolución impugnada, sino que expone los motivos y fundamentos jurídicos por los que se declara la nulidad del acto, que en sentido *lato sensu* constituye una modificación o revocación del acto impugnado, en los términos empleados por el legislador en el Código Fiscal de la Federación. Máxime que de esta manera se evita el riesgo de que ante una revocación sin modificación, la autoridad repita el acto, pues si revoca la resolución a través de una modificación, debe ser porque ya la analizó; reiterar el acto después de una revocación lisa y llana no tendría sentido, independientemente de las molestias y gastos, que ocasionó al presentar la demanda de nulidad fiscal, para el particular. Para efectos de claridad, ya se menciona como recurso de reconsideración; sin embargo, en la práctica se le llama juicio de lesividad, en virtud de que una resolución favorable al particular lesiona los intereses de la autoridad.<sup>357</sup>

Héctor Belisario considera que "hay un error conceptual en cuanto a la denominación del recurso, porque reconsiderar significa volver a considerar, cosa que sólo puede hacer quien dictó la resolución primitiva".<sup>358</sup>

Si bien, "la norma no usa la palabra reconsideración, Carlos Giuliani y Susana Navarrine consideran que del texto surge que se trata de un recurso con tal característica".<sup>359</sup>

Así, "la reconsideración administrativa es el medio de defensa consistente en la petición de quien se considera perjudicado por un acto administrativo dirigido a la autoridad que le ha dictado, para que lo deje sin efecto, dictando, en su lugar, el que procede, según el reclamante".<sup>360</sup>

<sup>357</sup> Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Jurisprudencia, Octava Época, Segundo Tribunal Colegiado de Circuito, Materia: Administrativa, Tomo: 57, Septiembre de 1992, Tesis: VIII.2o. J/10, p. 76.

<sup>358</sup> VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO. *Op. Cit.*, p. 446.

<sup>359</sup> GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA CAMILA. *Procedimiento tributario*, Quinta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 42.

<sup>360</sup> PINA VARA, RAFAEL DE. *Op. Cit.*, 1999, p. 433.

Reconsideración como su nombre lo indica; es volver a considerar una situación en este caso realiza el TFJFA; para determinar si confirma, modifica o anula de acuerdo con la convicción a que llegue con los elementos que la autoridad tiene que aportarle.

Este precepto contiene lo que en la práctica se le llama juicio de lesividad, en virtud de que una resolución favorable al particular lesiona los intereses de la autoridad, así como el recurso de reconsideración, en el cual ésta vuelve a considerar la resolución que emitió.

José Roberto Dromí escribe: "Ordinariamente el proceso administrativo es promovido por un particular contra un acto estatal susceptible de ser impugnado en la vía jurisdiccional; pero la Administración puede también hacerlo en ejercicio de la acción de lesividad. Ella conforma un proceso administrativo especial, entablado por la propia Administración en demanda de que se anule un acto administrativo que declaró derechos a favor de un particular pero que es además de ilegal, lesivo a los intereses de la Administración".<sup>361</sup>

En la legislación mexicana no existe un concepto o definición de lo que es un juicio, proceso o acción de lesividad; quienes tocan el tema coinciden en que se trata de un juicio en donde la resolución impugnada favorece a los intereses de los particulares y por tal motivo la autoridad es actora y los particulares son demandados.

Aurelio Guaita ha definido el proceso de lesividad "como un proceso administrativo especial, promovido por un sujeto jurídico-administrativo, en demanda de que se revoque un acto administrativo anterior de aquel mismo sujeto público".<sup>362</sup>

Esto es, un proceso especial que inicia la autoridad, con el objeto de que se modifique el acto que beneficia al particular; y que ella misma emitió con anterioridad.

En opinión de Esquivel Vázquez "el juicio de lesividad es el intentado por una autoridad administrativa dentro del Proceso Contencioso Administrativo, con el propósito de anular una resolución favorable a un gobernado, que fue emitida de manera ilegal".<sup>363</sup>

La solución legal para el caso de que la Administración quisiera revocar un acto suyo que adolece de un vicio y que produjo beneficios jurídicos a particulares, estaría en la necesidad de acudir ante los tribunales administrativos o judiciales para que éstos declararan la revocación del acto de que se trate.

---

<sup>361</sup> DROMI, JOSÉ ROBERTO. *Op. Cit.*, p. 559.

<sup>362</sup> GUAITA, AURELIO. *Op. Cit.*, pp. 28 y 20.

<sup>363</sup> ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO ARTURO. *Op. Cit.*, 2002, pp. 66 y 67.

Como lo dijera Nava Negrete el recurso de lesividad "consiste en la demanda de nulidad que la Administración plantea ante los tribunales administrativos de actos suyos que le causan perjuicio".<sup>364</sup>

Lo anterior con estricta relación a lo emitido por la Sala Superior del TFJFA, al señalar:

**Juicio de lesividad. Su procedencia.** De conformidad con lo dispuesto por el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales, de donde se desprende que cuando la autoridad promueva este tipo de juicios (de lesividad) deberá cumplir con todos los requisitos de procedibilidad de la demanda previstos en los artículos 208 y 209 del citado Código; y el contribuyente, que en el caso tiene el carácter de demandado, podrá oponer las excepciones y defensas establecidas en dicho ordenamiento legal. Cuando se ha iniciado el juicio y la demandada en su contestación plantea el sobreseimiento del mismo, argumentando que la resolución impugnada no tiene el carácter de favorable, porque en la misma se le determinó un crédito fiscal que se vio obligada a enterar, la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del asunto, deberá declarar infundada la causal de improcedencia, toda vez que cuando la autoridad promueve juicio de lesividad en contra de una resolución que en alguna forma implique un beneficio indebido al contribuyente, aunque en ella se le haya determinado un crédito fiscal, no procede el sobreseimiento del juicio, ya que previamente a determinar si la resolución impugnada resulta favorable al particular, deberán analizarse los conceptos de impugnación planteados por la autoridad, y con base en ese estudio, determinar si procede declarar la validez o la nulidad de dicha resolución.<sup>365</sup>

Las autoridades administrativas están impedidas para dejar sin efectos las resoluciones favorables a los particulares, pues cuando dichos actos se dictaron con plena violación del derecho aplicado será necesario promover juicio ante el actual TFJFA, como a continuación se expresa:

**Resoluciones administrativas favorables a los particulares. Para su nulificación es necesario promover juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.** El artículo 36 del Código Fiscal Federal establece el principio general de que las resoluciones favorables a los particulares no podrán ser revocadas o nulificadas por las autoridades administrativas, por lo que si lo expresado por éstas constituye una resolución en favor del particular, es necesario, para obtener su nulidad, promover juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación; tal juicio debe promoverse aunque la autoridad que hubiera dictado dicha resolución favorable fuere incompetente, ya que el artículo 36

<sup>364</sup> NAVA NEGRETE, ALFONSO. *Op. Cit.*, 1959, p. 45.

<sup>365</sup> RTFF. Cuarta Época. Segunda Sección, Tesis: IV-P-2aS-90. Año II. No. 9. Abril 1999. p. 99.

en cita no hace distinción alguno respecto de las resoluciones que dicten autoridades incompetentes y que favorezcan a particulares.<sup>366</sup>

De acuerdo con la ley para considerar que una resolución es favorable a un particular, deberá cumplir con los siguientes requisitos: "a) Sea una resolución de carácter individual, y b) Que la resolución haya otorgado algún beneficio al particular. De faltar alguno de estos requisitos la resolución no tendrá el carácter de favorable".<sup>367</sup>

Resulta de aplicación al caso, la siguiente tesis aislada:

**Resoluciones favorables. Concepto.** Tienen esta naturaleza aquellas que constituyen el criterio de la autoridad respecto de un caso concreto y particular, por lo que ese criterio no se puede revocar sin previo juicio ante este Tribunal; consecuentemente, las comunicaciones oficiales por las que se ofrezca el trámite expedito de una disposición general, no tienen esa calidad y su aplicación está supeditada a la vigencia de la ley en que se apoyan y al cumplimiento de los requisitos que en la propia comunicación se prevean.<sup>368</sup>

Esto debido a que, "ningún particular se podría sentir seguro en su derecho; por esto, la revocación de los casos declaratorios de derechos se encomienda a los tribunales, a los mismos tribunales que enjuician la actividad administrativa, ante los cuales ha de acudir el interesado en actuar una determinada pretensión".<sup>369</sup>

Mayolo Sánchez menciona que "la resolución favorable a un particular no es de vigencia ilimitada, sino que su duración queda subordinada a que subsista la situación jurídica que le dio origen y la norma que la fundó pues de no ser así, desde el momento en que falta alguno de estos requisitos cesarán los efectos de la resolución favorable".<sup>370</sup>

Una resolución favorable es vigente en tanto permanezca o subsista la norma jurídica que la sustente, una vez que ésta es derogada o reformada; la resolución favorable pierde su eficacia, de acuerdo a la interpretación del propio TFJFA.

Esto se corrobora, con la tesis emitida por la Sala Superior del TFJFA, en la que se expresa:

**Resolución favorable. Su vigencia se limita mientras subsista la situación jurídica prevista en la norma que la funda. Si bien una resolución favorable al particular no puede ser desconocida por la autoridad, la vigencia de esta resolución queda subordinada a que subsista la**

<sup>366</sup> Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Tomo: III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989. p. 686.

<sup>367</sup> LUCERO ESPINOSA, MANUEL. *Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, Sexta edición aumentada, Porrúa, México, 2000, pp. 86 y 87.

<sup>368</sup> RTFF. Tesis Aislada: III-TASS-677. Año II. No. 13. Enero 1989. p. 28.

<sup>369</sup> GUAITA, AURELIO. *Op. Cit.*, p. 28

<sup>370</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO. *Op. Cit.*, p. 290.

actuación jurídica prevista en la norma que la funda, pero si esta disposición es reformada o derogada, la resolución favorable ya no afecta la legalidad de resoluciones posteriores emitidas con fundamento en la nueva situación jurídica prevista en la norma.<sup>371</sup>

Sólo las resoluciones que favorecen al particular no pueden ser modificadas por la autoridad o dejarse sin efectos y sí en cambio aquellas que no lo favorecen. La modificación de estas últimas resoluciones pueden obedecer a tres causas:

1. "Reconocimiento de la autoridad responsable de que su acto es ilegal;
2. Observación de la autoridad de que la resolución no aplica la ley en toda la extensión que el caso amerita, y
3. Observación por la autoridad de que su resolución padece graves vicios de fondo y que de no corregirse se beneficiará al particular, no obstante no asistirle el derecho".<sup>372</sup>

El juicio de lesividad es una institución de la que poco se ha escrito, es preciso observar que "el hecho de que se niegue carácter instancial impide que se promueva el medio de defensa al que alude el artículo 37 del propio Código Tributario (negativa ficta); así como, que se impida la impugnación de las resoluciones emitidas con respecto a tales procedimientos, dejándoles el carácter de meras peticiones de gracia",<sup>373</sup> pero que permite a la autoridad modificar una resolución favorable de una forma muy peculiar.

Existe una relación directa con lo que se contempla en el artículo 8 de la nueva LFPCA, respecto a la improcedencia del juicio ante el TFJFA en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

"Artículo 8. Es improcedente el juicio ante el Tribunal en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

....

IV. Cuando hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento si no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal, en los plazos que señala esta Ley".

Para el caso de que no se promueva el medio de defensa correspondiente, dentro del periodo legalmente establecido, se tendrá por consentido, y su impugnación posterior será improcedente.

<sup>371</sup> RTFF. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, Tesis: II-TASS-6595, Año VI. No. 57. Septiembre 1984. p. 147.

<sup>372</sup> MARGAÍN MANAUTOU, EMILIO. *De lo contencioso administrativo, de anulación o de ilegitimidad*, Octava edición, Porrúa, México, 1999, p. 247 y ss.

<sup>373</sup> DIEP DIEP, DANIEL. *Op. Cit.*, 1999, p. 234.

Resulta de aplicación al caso la tesis publicada en la RTFF, cuyo rubro y texto son:

**Acto consentido. Su naturaleza y alcances jurídicos en el juicio de nulidad.** De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 202 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, el juicio de nulidad seguido ante el Tribunal Fiscal de la Federación resulta improcedente en contra de actos respecto de los cuales hubiese consentimiento, entendiéndose por ello únicamente cuando no se promovió algún medio de defensa en su contra en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal Fiscal, en los plazos que señala el mencionado Código. Ahora bien, si se emite una liquidación a virtud de la reposición de un procedimiento fiscalizador por haberse declarado anteriormente la nulidad de una resolución que derivó de ésta por la indebida identificación de los visitadores, debe concluirse que dicha resolución es nueva, autónoma e independiente de la anteriormente anulada, y por lo tanto el contribuyente afectado por la misma puede combatir su validez sin limitación alguna respecto de todos los motivos y fundamentos que la sostienen, precisamente porque esa nueva actuación debe estar revestida de legalidad de manera integral, y produce efectos legales propios en el ámbito administrativo del todo independientes del acto anterior que quedó por completo anulado. En conclusión, si el demandante advierte una violación en la orden de visita puede válidamente hacerla valer en juicio de nulidad al impugnar la nueva resolución liquidatoria que deriva de ella, no obstante no haber planteado ese argumento en el primer juicio, dado que esa circunstancia no se traduce en acto consentido, ya que este es el momento procesal oportuno para ejercer su derecho, habida cuenta que los efectos directos y precisos de la sentencia de nulidad dictada con anterioridad y que juzgó la indebida identificación de los visitadores, concluyeron cuando la demandada dejó insubsistente el procedimiento y no cuando emitió el acto nuevo.<sup>374</sup>

Una de las cuestiones más debatidas ha sido lo referente al plazo con que cuenta la autoridad para impugnar una resolución favorable, teniendo 5 años para ello; excepto que hubiese producido efectos de tracto sucesivo, corriendo el plazo para este supuesto a partir del último efecto; y de 45 días para que los gobernados puedan impugnar el proceso contencioso administrativo contra el acto que afecta sus derechos.

Uno de los principios que rigen al contencioso administrativo en ciertos casos lo es el de la paridad procesal. Pero respecto al plazo para intentar el juicio de nulidad, se marca una diferencia notoria de los 45 días y los cinco años; no obstante, el Poder Judicial de la Federación ha resuelto que no se vulnera dicho principio, justificando la

---

<sup>374</sup> RTFF. Tercera Época, Tesis: III-PS-I-45. Primera Sección, Año X. No. 109. Enero 1997. p. 28.



diferencia con el razonamiento de que la autoridad tarda en percatarse de la lesión al interés público y del patrimonio de la colectividad.<sup>375</sup>

Esto se relaciona directamente con la fracción III del artículo 13 de la LFPCA, en la que se señala:

“Artículo 13. La demanda se presentará por escrito directamente ante la sala regional competente, dentro de los plazos que a continuación se indican:

III. De cinco años cuando las autoridades demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, los que se contarán a partir del día siguiente a la fecha en que éste se haya emitido, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda...”<sup>376</sup>

Sin duda alguna, las autoridades tienen más tiempo que los contribuyentes para la interposición del escrito de demanda, no se podría hablar entonces de paridad procesal, tal vez en cuanto a que cada sujeto de la relación jurídico tributaria tiene el medio de defensa para impugnar, pero no así el mismo tiempo para hacerlo.

Tal y como se aprecia en la tesis aislada de la Segunda Sala de la SCJN en la que se manifiesta:

**Juicio contencioso administrativo (juicio de lesividad). Los términos que establece el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación para promoverlo, no violan el principio de igualdad procesal.** Cuando la autoridad hacendaria se percata de que una resolución fiscal dictada en favor de un contribuyente es, a su parecer, indebida y lesiva para el fisco, no puede revocarla válidamente por sí y ante sí, ni tampoco puede hacer gestión directa ante el particular para exigirle el reembolso que resulte, sino que para ello debe promover el juicio contencioso administrativo de anulación o lesividad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación). Ahora bien, el hecho de que el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación otorgue a la autoridad fiscal un término de cinco años para promover el referido juicio y al particular sólo le conceda el término de cuarenta y cinco días, no viola el principio de igualdad procesal. Ello es así, porque el mencionado principio se infringe si a una de las partes se le concede lo que se niega a la otra, por ejemplo, que al actor se le permitiera enjuiciar, probar o alegar y al demandado no, o viceversa; pero dicho principio no puede considerarse transgredido porque no se tenga exactamente el mismo término para ejercitar un derecho, pues no se pretende una igualdad numérica sino una

<sup>375</sup> Véase a ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO ARTURO. *Op. Cit.*, 2002, pp. 81 y 82. Véase a QUINTANA VALTIERRA, JESÚS y ROJAS YÁÑEZ, JORGE. *Derecho tributario mexicano*, Segunda edición, Editorial Trillas, México, 1994, pp. 278 y 279.

<sup>376</sup> Véase el artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Vigente en 2008.

razonable igualdad de posibilidades para el ejercicio de la acción y de la defensa; además, la circunstancia de que se otorgue a la autoridad un término más amplio para promover el juicio de nulidad, en contra de una resolución favorable al particular, se justifica en atención al cúmulo de resoluciones que se emiten y al tiempo que tarda la autoridad en advertir la lesión al interés público, y porque aquélla defiende el patrimonio de la colectividad, que es indispensable para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos a que está obligado el Estado, mientras que el particular defiende un patrimonio propio que le sirve para fines personales. Debe agregarse que la igualdad procesal en el juicio contencioso administrativo se corrobora con el texto de los artículos 212, 213, 214, 230 y 235 del Código Fiscal de la Federación, ya que de su contenido se infiere la posibilidad que tiene el particular de conocer la demanda instaurada en su contra, las pruebas aportadas por la autoridad actora, así como la oportunidad de contestar la demanda e impugnar dichas pruebas. Finalmente cabe señalar que si se aceptara que las autoridades hacendarias sólo tuvieran cuarenta y cinco días para promover la demanda de nulidad, vencido este término la resolución quedaría firme por consentimiento tácito, con lo cual se volvería nugatorio el plazo prescriptorio de cinco años que tiene el fisco para exigir el crédito fiscal.<sup>377</sup>

Lo antes escrito, es tan cierto que, “la actuación de la autoridad administrativa al interponer un recurso administrativo consistirá no tanto en llevar a cabo una función materialmente judicial, dado que no existen dos intereses en conflicto con relación a los cuales se esté por encima para dirimir la composición de los intereses en conflicto. Esto es, la autoridad no está por sobre los intereses de las partes, sino que es parte del conflicto al haber emitido un acto unilateral imperativo que lesiona los intereses de los gobernados y quien es estimulado por el particular para la revisión del acto administrativo lesivo”.<sup>378</sup>

Francisco De la Garza considera que esto pugna con la necesidad de contar con la certeza jurídica y la seguridad que exige el estado de derecho. Por ello, “la posibilidad de que la administración pueda intentar la anulación de las resoluciones que emite al resolver los recursos que en ejercicios de un medio de defensa legal han interpuesto los administradores, choca contra el más elemental principio de seguridad jurídica, a más de la injusta desigual situación en que se coloca a la autoridad al no encontrar límites por cuanto a la disponibilidad de aquello por ella decidido”.<sup>379</sup>

Aún cuando, se intente justificar que no existe violación alguna al principio de igualdad procesal; argumentando el exceso de trabajo y cuidando el interés público colectivo, aún así se considera que sí se viola el principio de igualdad procesal.

<sup>377</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tesis Aislada, Novena Época. Segunda Sala, 2a. XLVIII/2001, Materias: Constitucional, Administrativa y Fiscal. Mayo- 2001, p. 456.*

<sup>378</sup> SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Op. Cit.*, p. 117.

<sup>379</sup> GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, p. 35.

Estas razones, llevan a considerar que existe por tanto; un periodo exorbitante respecto de la interposición del juicio de lesividad, ya que la autoridad tiene 5 años y el particular 45 días, situación en la que el máximo tribunal del país se ha manifestado, como ha quedado descrito.

Ahora bien, si se toma en cuenta, que la prescripción se configura en el periodo de 5 años; y la posibilidad de interrumpirse; habría que considerar que esos cinco años se pueden convertir en un periodo de 7, 8 o quizá 10 años; por lo que no puede decirse que no existe violación alguna.

Pese a ello, en los casos de negativa ficta el interesado no está obligado a interponer la demanda dentro del término a que se refiere el artículo 13 de la LFPCA; puede presentarla en cualquier tiempo mientras no se dicte resolución expresa y siempre que haya transcurrido el plazo señalado en los artículos 37 y 131 del Código Fiscal de la Federación.<sup>380</sup>

Entonces, el fallo que emita el órgano jurisdiccional en un proceso o juicio de lesividad, deberá observar los requisitos y características que le exige la ley,<sup>381</sup> y deberá reconocer la legalidad o validez de la resolución favorable; o bien declarar la nulidad con fundamento en las causales previstas en el artículo 51 de la LFPCA.

Se observa que "la acción de lesividad conforma un proceso administrativo especial, el proceso de lesividad, entablado por la propia Administración en demanda de que se anule un acto administrativo que declaró derechos a favor de un particular pero que es, además de ilegal, lesivo a los intereses de la Administración",<sup>382</sup> con un tiempo por demás generoso para su interposición.

### 2.3 La sentencia

En un régimen jurídico, "todo proceso jurisdiccional debe concluir de alguna manera, lo común es que finalice con una sentencia dictada por el órgano jurisdiccional correspondiente, por lo que al tratarse de una resolución que se emite como desenlace de un proceso, es de considerarse que es un acto procesal y también el más trascendente, ya que con él se obtiene la conclusión a la controversia que se planteó".<sup>383</sup>

<sup>380</sup> Véase a QUINTANA VALTIERRA, JESÚS y ROJAS YÁÑEZ, JORGE. *Op. Cit.*, pp. 278 y 279.

<sup>381</sup> Para considerar que una sentencia es apropiada, debe reunir los requisitos de fondo, a saber: Congruencia, motivación, fundamentación y exhaustividad. Véase a ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO ARTURO. "La sentencia y el examen del acto impugnado en VII Reunión Nacional de Magistrados", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, D. F., 1999, pp. 101 a 126.

<sup>382</sup> DROMI, JOSÉ ROBERTO. *Op. Cit.*, p. 220.

<sup>383</sup> ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO ARTURO. *Op. Cit.*, 2002, p. 139.

El vocablo sentencia deriva del latín “*sentiens, sentientis*, de sentir, y la sentencia es el acto jurídico de dar fin a la reglamentación procesal establecida entre el actor, los demandados y el magistrado”.<sup>384</sup>

Joaquín Escriche, persiste en decir que “se llama así de la palabra latina *sentiendo*, porque el juez declara lo que siente según lo que resulta del proceso”.<sup>385</sup>

La sentencia viene a ser el acto a través del cual el juzgador apoyado en su sentir resuelve en derecho una situación procesal.

Además, “la sentencia ha sido estudiada, jurídicamente como hecho, como acto y como documento. Como hecho, decía Eduardo Couture, la sentencia constituye en sí un suceso, un acontecer humano, un nuevo objeto jurídico no existente antes de su aparición.

Como acto resulta emanado de los agentes que deciden la causa o puntos sometidos a su conocimiento. Y como documento, se trata de la pieza escrita, proveniente del tribunal, en la que se contiene el texto de la misma decisión emitida”.<sup>386</sup>

Sentencia dice Francesco Carnelutti, “es la que cierra el proceso en una de sus fases, y se distingue de las interlocutorias en que éstas se pronuncian durante el proceso, sin terminarlo”.<sup>387</sup>

La sentencia concluye un proceso y las interlocutorias se dictan dentro del mismo.

Para Fix-Zamudio, la sentencia debe entenderse como “la resolución que pronuncia el juez o tribunal para resolver el fondo del litigio, conflicto o controversia”.<sup>388</sup>

A diferencia de la señalada por Carnelutti, para Fix-Zamudio ya se conoce del fondo del asunto.

Cuando González Pérez intenta definir a la sentencia como una manifestación o especie, acude a las ideas de Guasp para sostener “que se trata del acto de terminación normal del proceso. Con la objeción de que la terminación del proceso, se produce con un auto y no con la sentencia, se produce con aquella resolución de tradicional y estereotipada fórmula: Vistos los autos”.<sup>389</sup>

<sup>384</sup> PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Op. Cit.*, 1977, p. 261.

<sup>385</sup> ESCRICHE Y MARTIN, JOAQUIN. *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia*, Tomo IV, M-Z, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1987, p. 509.

<sup>386</sup> COUTURE, EDUARDO J. *Op. Cit.*, 1958, pp. 277 y ss. Véase a BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1990, p. 633.

<sup>387</sup> CARNELUTTI, FRANCESCO. *Cómo se hace un proceso*, Traducción por Santiago Sentín Melendo y Marino Ayerra Redín, Segunda edición, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1994, p. 261.

<sup>388</sup> FIX-ZAMUDIO, Héctor. *Voz Sentencia, Diccionario jurídico mexicano*, Tomo P-Z, *Op. Cit.*, 2005, p. 3438. Véase a DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1998, p. 85. Véase a SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Op. Cit.*, p. 581.

<sup>389</sup> GONZALEZ PEREZ, JESUS. *La sentencia administrativa, su impugnación y efectos*, Gráficas Uguina, Madrid, 1954, p. 81 y ss. Véase a BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1990, p. 635.

Esto lleva a establecer que la sentencia concluye el proceso y el auto que concluye ésta, inserta la leyenda "vistos los autos".

La sentencia en opinión de Porras y López, "es el acto jurisdiccional por virtud del cual los magistrados aplican la norma al caso concreto a fin de resolver sobre la incertidumbre del derecho, se dice que, el fin de la sentencia es declarar el imperio de la norma jurídica, estableciendo de paso la diferencia entre el fin próximo y el lejano, con el primero se destruye la incertidumbre por el juzgador y se precisa a quien le asiste el derecho y por ende la justicia. El fin lejano es coadyuvar, con otros factores, para la mejor convivencia humana. Ya que, las partes en un juicio afirman tener el derecho; ante tal incertidumbre, el juzgador, previo estudio y valoración de las pruebas que las partes han ofrecido, aplica la norma jurídica al caso concreto, y en esta forma queda destruida dicha incertidumbre jurídica".<sup>390</sup>

La sentencia será la resolución o el acto jurídico dictado por el juez que, previo al análisis de la litis establecida y la valoración de las pruebas aportadas, por las partes resuelve una controversia.

De ahí que, como lo dijera Briseño Sierra "un fallo fiscal presupone una posibilidad jurídica, y simplemente supone una causalidad legal. En orden cronológico, el pronunciamiento supone que ha habido un proceso, que en él se han deducido pretensiones y que ambas son opuestas",<sup>391</sup> con la finalidad de promover el bienestar general y consolidar la seguridad en el interior social.

En el CFF no se tiene una disposición que establezca, qué debe entenderse por sentencia, sino que simplemente contempla cuáles son los requisitos que la sentencia debe contener, pero ello no ha impedido que las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al emitir sus fallos expresen una serie de datos que permiten identificar los elementos formales y sustanciales que debe contener toda resolución jurisdiccional.

La doctrina ha dividido en dos los requisitos de las sentencias:

I. Los formales. Se refieren a la forma de redacción y a los elementos que debe contener; tradicionalmente, las sentencias están estructuradas en cuatro secciones: El preámbulo; los resultandos; los considerandos; y los puntos resolutivos.

En los resultandos, el juzgador fija la litis materia de la controversia, haciendo una exposición sucinta y concisa del juicio, la narración de los hechos debatidos, tal como sucedieron durante el procedimiento. En los considerandos, el juzgador analiza los puntos de derecho relacionados con los hechos que dieron origen a la litis. Ahí es

<sup>390</sup> PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Op. Cit.*, 1977, p. 262.

<sup>391</sup> BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1990, p. 638.

donde se citan los fundamentos legales aplicables y se motiva la aplicación de éstos a los hechos controvertidos, valorando las pruebas. Por último, los puntos resolutiveos son las conclusiones concisas y concretas que deduce el juzgador de los argumentos y fundamentos jurídicos expuestos en los considerandos. En éstos es donde radica el acto de autoridad, pues ahí es donde se condensa la actividad jurisdiccional con efectos vinculatorios y obligatorios para las partes.<sup>392</sup>

En la tesis aislada que en materia común establecen los Tribunales Colegiados de Circuito, se indica:

**Sentencias de amparo. Lo ordenado en ellas es eficaz, si en cualquier parte de las mismas se determinó un aspecto jurídico, aun cuando en los resolutiveos se omita.** Las resoluciones de los Jueces de Distrito conforman un todo y las partes de éstas, como los resultandos, considerandos y resolutiveos, son una simple forma tradicional no legislada ni obligatoria, lo cual se desprende de lo dispuesto en el artículo 76 de la ley de la materia, en cuyas condiciones, el Juez a quo da cumplimiento al precepto en cuestión, aun cuando el fallo carezca del señalamiento de la multa impuesta, en el resolutiveo, pues ese solo hecho, no puede válidamente impedir hacerla efectiva, si se razonó e impuso en la parte considerativa.<sup>393</sup>

Primer Tribunal Colegiado en Materias Civil y de Trabajo del Segundo Circuito.

Si se realizará un silogismo jurídico de la sentencia, se tendría como premisa mayor los resultandos, como premisa menor a los considerandos, y la conclusión los puntos resolutiveos.

II. Los sustanciales. Se refieren a los requisitos internos o esenciales del proceso, mismos que trascienden al sentido de las resoluciones y los fallos; y éstos son: La congruencia, la motivación y la exhaustividad.

La congruencia implica la relación que debe existir entre lo aducido por las partes y lo resuelto por el juzgador.

Tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial se ha sostenido que la congruencia es de dos tipos: Interna y externa. La primera consiste en que la sentencia no contenga resoluciones ni afirmaciones que se contradigan entre sí. La externa consiste en que la sentencia se ocupe sólo de los puntos controvertidos.<sup>394</sup>

Este principio de congruencia, debe tener un desenvolvimiento lógico y debe haber conformidad de extensión, concepto y alcance en el fallo y las pretensiones de

<sup>392</sup> Véase a SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Op. Cit.*, pp. 529 y 530.

<sup>393</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo: V, Mayo de 1997, Tesis: II.10. C.T.49 K, p. 674.

<sup>394</sup> LUCERO ESPINOSA, MANUEL. *Op. Cit.*, pp. 211 y 212.

las partes. Sobre este principio el Poder Judicial de la Federación ha sostenido la siguiente Jurisprudencia:

**Congruencia, principio de. Sus aspectos. El artículo 229 del Código Fiscal de la Federación es el que lo contiene.** El principio de congruencia (consistentemente respetado en materia civil), resulta igualmente utilizado y aplicado en todos los procesos judiciales y jurisdiccionales y en su esencia está referido a que las sentencias deben ser congruentes no sólo consigo mismas, sino también con la litis tal y como quedó formulada por medio de los escritos de demanda y contestación. Sostienen los jurisconsultos que hay dos clases de congruencia, la interna y la externa. La primera consiste en que la sentencia no contenga resoluciones ni afirmaciones que se contradigan entre sí o con los puntos resolutive. La congruencia externa exige que la sentencia haga ecuación con los términos de la litis. Ambas congruencias se contemplan en el artículo 229 del Código Fiscal de la Federación, al establecer: "Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos de la resolución, la demanda y la contestación; en sus puntos resolutive expresarán con claridad los actos o procedimientos cuya nulidad se declare o cuya validez se reconozca. Causan estado las sentencias que no admitan recurso." Luego entonces, las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 229 del Código Fiscal de la Federación, deben observar en toda sentencia el principio de congruencia, lo cual estriba en que al resolver la controversia lo hagan atentas a lo planteado por las partes respecto de la resolución, la demanda y la contestación, sin omitir nada, ni añadir cuestiones no hechas valer por los que controvierten; además, sus sentencias no deben contener consideraciones contrarias entre sí o con los puntos resolutive.<sup>395</sup>

Por otra parte, la motivación consiste en la obligación del tribunal de expresar los motivos, razones y fundamentos de su resolución.

La exhaustividad es consecuencia necesaria de los dos principios anteriores. En efecto, "una sentencia es exhaustiva, en la medida que haya tratado todas y cada una de las cuestiones planteadas por las partes, sin dejar de considerar ninguna".<sup>396</sup>

Si faltare cualquiera de estas suposiciones, "el fallo carecería de base, sería inútil, estaría afectado de nulidad. Se podría hablar de una orden o de un mandato, de una resolución o de una decisión; pero no de una sentencia".<sup>397</sup>

Las sentencias que dictan los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, en este caso el TFJFA, son:

---

<sup>395</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Jurisprudencia, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo: IX, Enero de 1999, Tesis: I.3c.A J/30, p. 638.

<sup>396</sup> LUCERO ESPINOSA, MANUEL. *Op. Cit.*, pp. 210 a 215.

<sup>397</sup> BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1990, p. 638.

1. Definitivas. Deciden el negocio en cuanto al fondo; o bien “como aquella en que el juez concluido el proceso, resuelve finalmente sobre el negocio principal, condenando o absolviendo al demandado”.<sup>398</sup>

La sentencia definitiva se identifica como aquella en que el juzgador, concluido el juicio, resuelve finalmente sobre el asunto principal, declarando, condenando o absolviendo.

Por sentencias definitivas, “las que decidan el juicio en lo principal de la cuestión planteada, y respecto de la cual las leyes comunes no concedan ningún recurso o medio de defensa ordinario por virtud del cual puede ser modificada o revocada”.<sup>399</sup>

Cuando se alude a ellas se dice que “son las que la autoridad administrativa de *motu proprio* no puede modificar, lo cual le da al acto mismo la estabilidad en su pronunciamiento, y en este sentido podemos decir que es una resolución provisional o de trámite no sería impugnabile a través del recurso administrativo”.<sup>400</sup>

En materia fiscal, una sentencia definitiva es la que decide una controversia en lo principal, esto es, que se haya estudiado el fondo del asunto entre el contribuyente y la autoridad, y en contra de la cual ya no procede ningún recurso o medio de defensa ordinario.

Con relación a dichas sentencias, los Tribunales pueden dictar tres tipos de resoluciones:

a) Las constitutivas,<sup>401</sup> en virtud de las cuales el Tribunal puede nulificar o declarar la validez de un acto que en juicio se somete a su consideración. En este aspecto, el Tribunal actúa como Tribunal de revisión de las resoluciones o de los actos que emiten las autoridades demandadas y nunca como Tribunal de primera instancia.

b) Las sentencias declarativas, son aquellas que se emiten declarando sin efectos un procedimiento administrativo; modificando la resolución sometida a su consideración o fijándole a la autoridad demandada el sentido de la resolución que habrá de pronunciar y estas facultades las concede la ley al Tribunal.<sup>402</sup>

Lo anterior, con relación al criterio que emite el Poder Judicial de la Federación al expresar:

<sup>398</sup> ESCRICHE Y MARTIN, JOAQUIN. *Op. Cit.*, 1987, p. 510.

<sup>399</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Op. Cit.*, p. 581.

<sup>400</sup> PAZ LÓPEZ, ALEJANDRO y MESTA GUERRA, JOSÉ GUADALUPE. *El recurso de revocación en materia fiscal*, Editorial ISEF, México, 2002, p. 37.

<sup>401</sup> Las sentencias constitutivas son aquellas que producen el efecto inmediato de crear, modificar o extinguir un derecho de cualquiera de las partes, en una relación contradictoria. Véase a TREVIÑO GARZA, ADOLFO J. *Op. Cit.*, p. 216.

<sup>402</sup> Véase a PINA VARA, RAFAEL DE. *Op. Cit.*, p. 452.



**Que se entiende por sentencia declarativa.** Por sentencias declarativas ordinariamente se entiende, aquéllas que tienen por objeto la pura declaración de la existencia o inexistencia de un derecho, sin que vayan más allá de esa declaración, pero en todas ellas se encuentra como elemento esencial, el que se estudia y resuelve el mérito o fondo de la cuestión, de la misma manera que se hace en los otros tipos de sentencias.<sup>403</sup>

Lomelí Cerezo ha dicho que, “las sentencias del Tribunal Fiscal no son siempre meramente declarativas. Se ha reconocido que en algunos casos llevan implícita una condena, como cuando se nulifica la negativa de devolución de cantidades pagadas de más o indebidamente. En otros, se pueden considerar constitutivas de un derecho, como en el caso de anulación de la resolución que niega un estímulo fiscal”.<sup>404</sup>

c) Las de condena, señalándole a la autoridad demandada las obligaciones que tiene que cumplir.<sup>405</sup>

2. Interlocutorias. Por lo que a éstas corresponde, deciden una cuestión que puede derivar de un recurso.

3. Incidentales. Como su nombre lo indica, un incidente de los contemplados en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.<sup>406</sup>

En el artículo 52 de la LFPCA, la sentencia que pone fin al juicio puede reconocer la validez de la resolución impugnada; declarar su nulidad lisa y llana o ser para determinados efectos. En este último caso, debe precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, excepto cuando se trate de facultades discrecionales.<sup>407</sup>

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme. Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aún cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 del CFF.<sup>408</sup>

<sup>403</sup> Semanario Judicial de la Federación, 4ª Parte, Sexta Época, Tomo XXII, p. 359.

<sup>404</sup> LOMELÍ CERESO, MARGARITA. “Revisión de los principales problemas de la estructura del juicio de nulidad”, *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, México, 1988, pp. 108 y 109.

<sup>405</sup> Véase a TREVIÑO GARZA, ADOLFO J. *Op. Cit.*, p. 216.

<sup>406</sup> En el juicio contencioso administrativo federal sólo serán de previo y especial pronunciamiento:

I. La incompetencia en razón del territorio.

II. El de acumulación de juicios.

III. El de nulidad de notificaciones.

IV. La recusación por causa de impedimento.

V. La reposición de autos.

VI. La interrupción por causa de muerte, disolución, declaratoria de ausencia o incapacidad.

Cuando la promoción del incidente sea frívola e improcedente, se impondrá a quien lo promueva una multa de diez a cincuenta veces el salario mínimo general diario vigente en el área geográfica correspondiente al Distrito Federal. Véase el artículo 29 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Vigente en 2008.

<sup>407</sup> Véase el artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Vigente en 2008.

<sup>408</sup> Véase el artículo 46-A y 67 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

El incumplimiento de la sentencia dentro del plazo señalado sólo se puede combatir mediante el juicio de amparo, toda vez que el TFJFA no tiene facultades para hacer cumplir sus fallos.

La sentencia viene a ser el acto que emite el juzgador con gran relevancia, en virtud de que recoge del proceso los actos de eficacia y de eficiencia, para dejar resuelto el litigio.<sup>409</sup>

## 2.4 Presunción de legalidad

La presunción de la legalidad de las resoluciones fiscales, fue establecida desde la LJJ de 1936 (artículo 55, fracción IV),<sup>410</sup> posteriormente en el CFF de 1938 también la incluyó (artículo 201, fracción IV),<sup>411</sup> así como en el CFF de 1967 (artículos 89 y 220)<sup>412</sup>.

El Pleno del TFJFA en la tesis aislada 31, expresó:

**Presunción de validez de los actos y resoluciones de la autoridad administrativa. Es aplicable cuando no se atacan los fundamentos de la resolución impugnada.** En los términos de lo dispuesto en los artículos 89 y 220 del Código Fiscal de la Federación los actos y resoluciones de la autoridad administrativa se presumirán legales cuando aun impugnados de manera expresa en la demanda, no se alleguen elementos de prueba bastantes para acreditar su ilegalidad. De lo anterior se infiere que cuando la parte actora en la demanda de nulidad no ataca directamente los razonamientos en que la autoridad fiscal se apoya para confirmar la resolución impugnada en su recurso de inconformidad, debe presumirse válida dicha resolución máxime si la parte actora sólo se concreta a insistir en los argumentos expuestos en la inconformidad.<sup>413</sup>

En el CFF de 1983, en los artículos 68 y 238 se regula esta figura jurídica, al señalarse:

"Artículo 68. Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho".

<sup>409</sup> Véase a BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1990, p. 632.

<sup>410</sup> La valoración de las pruebas...

IV. Se presumirán válidos los actos y las resoluciones de la autoridad administrativa no impugnados de manera expresa en la demanda, y aquellos respecto de los cuales aunque impugnados, no se allegaren elementos de prueba bastantes para acreditar su ilegalidad. Véase el artículo 55 de la Ley de Justicia Fiscal. Vigente en 1936.

<sup>411</sup> La valoración de las pruebas...

IV. Se presumirán válidos los actos y resoluciones de la autoridad administrativa no impugnados de manera expresa en la demanda, o aquellos respecto de los cuales, aunque impugnados, no se allegaren elementos de prueba para acreditar su ilegalidad. Véase el artículo 201 del Código Fiscal de la Federación. 1938, p. 20.

<sup>412</sup> Asimismo, se presumirán válidos los actos y resoluciones de la autoridad administrativa no impugnados de manera expresa en la demanda, o aquellos respecto de los cuales, aunque impugnados, no se allegaren elementos de prueba bastantes para acreditar su ilegalidad. Véase el artículo 220 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1967.

<sup>413</sup> RTFF. Segunda Época. Pleno. Tesis: II-TASS-4053. Año IV. No. 31. Julio 1982. p. 692.

La palabra presunción, se dice que ésta proviene del latín "*praesumptio, onis*, que significa, acción y efecto de presumir. Mientras que presumir (*praesumere*), se refiere a sospechar, juzgar o conjeturar una cosa para tener indicios o señales para ello, esto es, cosa que se tiene como verdad o creencia que se tiene por cierta, en virtud de la relación normalmente existente con otro hecho probado".<sup>414</sup>

Lerdo de Tejada menciona que la presunción de la legalidad de los actos administrativos "es un principio adoptado por toda la doctrina del derecho administrativo, ya que en él se deben encontrar los elementos necesarios para que sean posibles las consecuencias jurídicas correspondientes y de allí que el acto sea legítimo en relación con la Ley y válido respecto de las consecuencias que deba producir. Sin embargo, en ocasiones las autoridades realizan actos en contravención a las normas jurídicas, que producen efectos jurídicos legítimos, si no se invalidan a pesar de tener vicios".<sup>415</sup>

Rafael de Pina y José Castillo Larrañaga, "consideran que la presunción es una operación lógica mediante la cual, partiendo de un hecho conocido, se llega a la aceptación como existente de otro desconocido o incierto. La presunción sentada por vía legal o por el raciocinio judicial, es el resultado de la aplicación de las máximas que el legislador o el juez deducen de su propia experiencia".<sup>416</sup>

Por su parte Pérez Becerril señala que "la presunción en el ámbito jurídico, es el resultado del procedimiento de raciocinio plasmado por el legislador en la ley y por el juez en su sentencia, en el sentido de tener como cierto o probable un hecho, por ser éste la consecuencia más probable u ordinaria del hecho comprobado".<sup>417</sup>

Esto es, se presumen cosas que se saben que no existen pero que pueden ser probables, no obstante en materia fiscal; se presume que los actos de la autoridad son ciertos para posteriormente y con argumentos apoyados en la verdad comprobar si lo son o no.

La presunción se apoya, por una parte, en el hecho de que antes de emitir su acuerdo la autoridad fiscal ha instruido ya, en la generalidad de los casos, un expediente y, por la otra, en la consideración fundamental de que la Administración Financiera, por su calidad de órgano del poder público, encargado de observar la ley es privado de un interés propio.

El privilegio de presunción de legalidad no exonera a las autoridades fiscales de acatar la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 Constitucional a favor de los

<sup>414</sup> GUTIÉRREZ-ALVIZ Y ARMARIO, FAUSTINO. *Diccionario de derecho romano*, Tercera edición, Editorial Reus. S. A., Madrid, 1982, p. 553.

<sup>415</sup> LERDO DE TEJADA, FRANCISCO. *Ensayos de derecho tributario*, Editorial Ius, S. A., México, 1975, p. 33.

<sup>416</sup> PINA VARA, RAFAEL DE. y CASTILLO LARRAÑAGA, JOSÉ. *Instituciones de derecho procesal civil*, Porrúa, México, 1984, p. 329.

<sup>417</sup> PÉREZ BECERRIL, ALONSO. *Presunciones tributarias en el derecho mexicano*, Porrúa, México, 2001, p. 5.

governados y conforme a la cual, todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado, ya que de no estarlo, el particular afectado podrá impugnarlo a través de los medios de defensa a su alcance, que las propias leyes le otorgan.<sup>418</sup>

La autoridad tiene el privilegio de que sus resoluciones se presuman legales, pero deben estar debidamente fundadas y motivadas; o en caso contrario el contribuyente afectado, podrá impugnarlas a través de los medios de defensa, y demostrar que efectivamente la resolución emitida fue ilegal.

Así, “una presunción general de legalidad de todo acto emana del Estado, fundada en la consideración de que como él actúa a través de órganos y el órgano es desinteresado, no se ve el motivo para dudar de que como regla, lo que el órgano del Estado hace está apegado a la norma jurídica”.<sup>419</sup>

Tal presunción se soporta, en un dato de la experiencia que permite constatar que la mayor parte de los actos administrativos son acordes al orden jurídico.

Fix-Zamudio ha dicho que “la presunción tiene su apoyo en el procedimiento administrativo anterior (que califica de oficioso), en el cual la autoridad fiscal, previamente al establecimiento del crédito tributario, ha seguido un procedimiento en el que se han reunido todos los elementos para la correcta aplicación de las disposiciones fiscales a los que se encuentran colocados dentro de sus supuestos normativos”.<sup>420</sup>

Esta presunción constituye uno de los privilegios del Fisco, significa que los actos y resoluciones de las autoridades que lo integran, son legales.

La presunción de legalidad se funda en un procedimiento administrativo anterior, en el que se reúnen los elementos para generar el supuesto normativo, concretamente en la ley fiscal y posteriormente, se emite resolución teniendo las bases suficientes para fundarla, se presume legalmente emitida mientras el particular afectado no demuestre su ilegalidad.

Entonces, “la presunción de que el acto se ha producido, no es definitiva sino que pervive mientras el administrado no la desarticula a través de la interposición de los medios impugnatorios, que son los únicos instrumentos que miran a tal fin. Por tanto, dicha presunción asumida como técnica jurídica para asegurar el inmediato cumplimiento de los actos administrativos pertenece a la categoría de las presunciones *juris tantum*”.<sup>421</sup>

---

<sup>418</sup> Véase a SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO. *Op. Cit.*, pp. 389 y 390.

<sup>419</sup> CARRILLO FLORES, ANTONIO. *La defensa jurídica de los particulares frente a la administración en México*, Porrúa, México, 1939, p. 68. Véase a GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, p. 690. Véase a PONCE GÓMEZ, FRANCISCO y PONCE CASTILLO RODOLFO. *Op. Cit.*, 2000, pp. 192 y 193.

<sup>420</sup> FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Op. Cit.*, 1969, p. 1095.

<sup>421</sup> JIMÉNEZ GONZALEZ, ANTONIO. *Op. Cit.*, p. 374.

Situación que se apoya en la tesis emitida por el Pleno del TFF, al señalar:

**Resoluciones emitidas por las autoridades fiscales. Se presumen válidas hasta en tanto no haya resolución firme que las anule o revoque.** El artículo 89 del Código Fiscal señala que se presumirán válidas las resoluciones de las autoridades fiscales, por lo que en tanto no haya una resolución o sentencia firme de autoridad competente que las revoque o anule, deben considerarse verdad legal y producen por tanto todos sus efectos. En consecuencia, las autoridades fiscales podrán basarse en ellas para emitir resoluciones subsecuentes en el procedimiento administrativo, pues de no razonarse así, la autoridad fiscal vería fácilmente caducar sus facultades, para determinar créditos fiscales, ya que si tuviera que esperar hasta que se resolviera en forma definitiva sobre una resolución previa, para poder ejercer facultades o derechos subsecuentes, correría el riesgo de que dicha resolución definitiva no se obtuviera, sino después del plazo que la Ley le concede para ejercer dichas facultades o derechos, por lo que se abriría la posibilidad de que causantes sin escrúpulos iniciaran demandas contra resoluciones correctas con el sólo fin de dejar transcurrir el tiempo y hacer nugatorias las facultades de las autoridades para realizar lo que en el caso procediera.<sup>422</sup>

Asimismo, “la autoridad fiscal está obligada a fundar y motivar los actos y resoluciones fiscales que notifique a los contribuyentes como legales, cuando éstos los nieguen lisa y llanamente. Esta presunción es muy importante, ya que la autoridad se puede equivocar al emitir una resolución”.<sup>423</sup>

De lo anterior, “cuando el particular haga valer un medio de defensa, él tiene la carga de probar que la resolución emitida por la autoridad es ilegal porque la misma se presume legal. Sólo tendrá la autoridad la carga de la prueba cuando el particular niegue lisa y llanamente los hechos que motivaron la emisión de la resolución impugnada y siempre y cuando esa negativa implique la afirmación de otro hecho pues, en este caso, no revierte la carga de la prueba a la autoridad sino que él la sigue teniendo”.<sup>424</sup>

La tesis aislada del Pleno del TFJFA expresó:

**Presunción de validez de los actos de autoridad. Si se impugnan está obligada a probarlos a efecto de que subsista dicha presunción.** Si bien es cierto que atento a lo dispuesto por el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, todo acto de autoridad tiene la presunción de validez, también lo es que cuando el afectado lo imponga negándolo en forma lisa y llana, la autoridad está en la obligación de probar los hechos que dieron origen a tal

<sup>422</sup> RTFF. 2a Época. Pleno. Tesis: II-TASS-2724. Año III. No. 19. Julio 1981. p. 138.

<sup>423</sup> SÁNCHEZ MIRANDA, ARNULFO. *Aplicación práctica del código fiscal, Introducción al derecho fiscal*, Primera reimpresión, Editorial ISEF, México, 2002, p. 222.

<sup>424</sup> FERRER MAC-GREGOR POISOT, LOURDES AMALIA. “El acto administrativo sancionador en materia fiscal”, *Temas Fiscales*, Editorial Themis, México, 1982, p. 263. Véase a ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO ARTURO. *Op. Cit.*, 2002, p. 54.

acto, en los términos del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, por lo que si no exhibe pruebas tendientes a tal fin y se limita a hacer manifestaciones meramente subjetivas carentes de toda prueba, subsiste la negativa del particular, y por tanto, debe declararse la nulidad de tales actos.<sup>425</sup>

Se presenta la clasificación de las presunciones fiscales en:

### 1. Absolutas o Indeterminadas

En las que se encuentra que, “presunción *iuris et de iure* (absoluta) es aquella presunción legal que no admite contra su validez prueba en contrario”.<sup>426</sup>

La presunción es absoluta “cuando la ley prohíbe expresamente la prueba en contrario o cuando el efecto de la presunción es anular un acto, o negar una acción. Las presunciones absolutas forman parte del derecho sustantivo y no del procesal, porque consisten en verdaderas normas jurídicas, mediante las cuales el legislador atribuye a determinadas situaciones, efectos legales particulares; su función, además, no es de orden probatorio, sino legislativo. De las presunciones absolutas o relativas, se tiene por cierto lo que es dudoso y por seguro lo que es improbable”.<sup>427</sup>

Por lo que, “la naturaleza de tales presunciones obedece en forma directa a la búsqueda de una correcta aplicación de la justicia en materia tributaria, pues si bien es cierto que no en todos los casos que obedezcan a una presunción absoluta, también lo es que en algunos de ellos sí deberá de considerarse que la estimación realizada con base a procedimientos previstos en la propia ley”.<sup>428</sup>

En la materia fiscal en su parte oficiosa cuando se habla de presunción, no se hace referencia a situaciones o circunstancias indefinidas, sino que es a un hecho en concreto y mensurable.

### 2. Relativas

Este tipo de presunción también llamada “*iuris tantum* es aquella presunción legal o de derecho que admite contra su validez prueba en contrario”.<sup>429</sup>

La presunción jurídica viene a ser, el acto jurídico que emite la autoridad que se presume cierto y que el contribuyente tendrá que probar o acreditar lo contrario.

<sup>425</sup> RTFF. Tercera Época. Pleno. Tesis: III-TASS-758. Año II. No. 14. Febrero 1989. p. 119.

<sup>426</sup> PÉREZ BECERRIL, ALONSO. *Op. Cit.*, p. 63

<sup>427</sup> PÉREZ PALMA, RAFAEL. *Op. Cit.*, p. 560 y 561.

<sup>428</sup> SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo. “La presunción fiscal: Su procedimiento”, *Revista Indetec*, Guadalajara, 31, Agosto 1995, México, pp. 127 y 128.

<sup>429</sup> PÉREZ BECERRIL, ALONSO. *Op. Cit.*, p. 61.

## 2.5 El derecho de petición

Reviste singular importancia, el rubro de las peticiones que el contribuyente realiza a la autoridad, obedeciendo a diferentes situaciones, como la condonación, la cancelación y la interposición de un recurso.

Durante el estadio histórico, el hombre en su condición de miembro de un grupo social realiza actos petitorios a quienes considera superiores a él y que por tanto están en condiciones de satisfacer las necesidades o solucionar los problemas que le aquejan.<sup>430</sup>

También, “el texto constitucional ha sido el sustento jurídico de múltiples derechos de los ciudadanos, entre los que se cuentan el de petición y el de respuesta, han sido los tribunales federales, en su labor de interpretación, los que han dotado de sentido y coherencia a estas instituciones”.<sup>431</sup>

Por ello en el marco conceptual debe hablarse de dos voces: Petición y respuesta. “La voz petición denota una solicitud (del latín *petere*, dirigirse hacia un lugar, solicitar) y se admiten diversas acepciones, lo cual evidencia un carácter plurívoco. Jurídicamente se entiende como un derecho relacionado con la obligación que tiene el Estado de permitir al ciudadano elevar ante los diversos órganos de gobierno una solicitud.

Respuesta proviene de la voz *respuesta*, e implica la contestación a una solicitud. Su utilización es de carácter plurívoco, similar al de la voz de pedir. Jurídicamente el derecho de petición puede considerarse como el derecho que tienen los habitantes de nuestro país de dirigir peticiones a cualquier órgano o servidor público”.<sup>432</sup>

El derecho de petición viene a ser la solicitud, petición o queja que realiza el particular; y a partir de ese momento sigue la respuesta por la autoridad, es decir la exigencia legal de que a cada petición los órganos del poder público den respuesta. Ésta se traduce en la facultad que tienen los ciudadanos que, una vez ejercitado el derecho de petición, de recibir una respuesta en los términos legalmente reconocidos.

En el artículo 8º de la CPEUM, textualmente se señala:

“Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

<sup>430</sup> Véase a CIENFUEGOS SALGADO, DAVID. *El derecho de petición en México*, Editado por el IJ, UNAM, México, 2004, p. 4

<sup>431</sup> *Ibidem*. p. 2.

<sup>432</sup> *Ibidem*. pp. 14 y 15.

Sobre el origen del término petición Couture dice que proviene del latín *petitio, nis*, originalmente dirigirse hacia, luego tratar de alcanzar, y finalmente pedir. Véase a COUTURE, Eduardo J. *Vocabulario jurídico*, Editorial Depalma, Argentina, 1983, p. 455.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario”.

De ahí que, la solicitud de petición se debe formular por escrito; de manera pacífica y respetuosa; a esta petición debe recaer un acuerdo; que se debe notificar en breve término al solicitante o peticionario; a lo que la SCJN, ha sostenido:

**Petición, derecho de. Concepto de breve término.** La expresión “breve término” a que se refiere el artículo 8º Constitucional, es aquél en que racionalmente puede estudiarse una petición y acordarse.<sup>433</sup>

Aún cuando, se ha querido establecer qué se debe entender por breve término, como aquel en que racionalmente pueda estudiarse y acordarse la petición, se considera un tanto ambiguo, toda vez que no se especifica un periodo concreto con el cual cuente el peticionario para conocer la respuesta de su petición.

El Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha indicado:

**Derecho de petición. Qué debe entenderse por breve término y cuál es aquel en que la autoridad debe dictar el acuerdo respectivo y darlo a conocer al peticionario.** No es verdad que sea necesario que transcurran más de cuatro meses sin dar respuesta a una petición formulada en términos del artículo 8º constitucional para considerar transgredido dicho precepto, puesto que sobre la observancia del derecho de petición debe estarse siempre a los términos en que está concebido el citado precepto constitucional. En efecto, la respuesta a toda solicitud debe hacerse al peticionario por escrito y en “breve termino”, debiéndose entender por éste como aquel en que racionalmente pueda estudiarse y acordarse una petición. En consecuencia, es inexacto que los funcionarios y empleados cuenten con un término de cuatro meses para dar contestación a una solicitud.<sup>434</sup>

Esta figura jurídica tiene fuertes lazos con la garantía de audiencia inserta en el artículo 14 de la CPEUM, porque de su propia esencia se desprende por un lado la solicitud de determinadas cosas, actos o hechos a las autoridades del Estado, y por el otro, que éstas a su vez deben escuchar y contestar en breve término lo pedido o planteado, mediante la forma escrita y notificarse personalmente la contestación al interesado, sólo así puede surtir todos sus efectos legales.

<sup>433</sup> Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Sexta época, Tercera Parte. CXXIII, p. 39.

<sup>434</sup> Semanario Judicial de la Federación. 8ª. Época. Tesis Aislada, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo X- Octubre de 1992, p. 318.



La SCJN ha definido esta cuestión en varias tesis jurisprudenciales, como la visible a fojas 767, apéndice del Semanario Judicial de la Federación, tercera parte, Segunda Sala, que menciona:

**Petición derecho de, término para el acuerdo respectivo.** Atento a lo dispuesto por el artículo 8º de la Constitución, que ordena que a toda petición debe recaer el acuerdo respectivo, es indudable que si pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un ocurso y ningún acuerdo recae a él, viola la garantía que consagra el citado artículo constitucional.<sup>435</sup>

Con motivo del derecho de petición consagrado en el artículo 8º de la CPEUM, considerado por Briseño Sierra como el más elemental derecho de instancia, "se ha desarrollado un vicio entre los particulares para pretender crear recursos administrativos donde legalmente no existen, es decir, en ocasiones las leyes no prevén recursos para impugnar las resoluciones definitivas de la Administración, es frecuente que los particulares, animados por el contenido de dicho precepto constitucional, formulen instancias de inconformidad. Ante este problema se ha reconocido la improcedencia de cualquier instancia de reconsideración en la vía administrativa si no está legalmente establecida y, consecuentemente, que no producirá efecto jurídico alguno la interposición, tramitación y resolución de esa instancia".<sup>436</sup>

García Maynez menciona que el derecho de petición también debe ser considerado como una facultad jurídica abstracta, en cuanto existe independientemente del derecho que eventualmente pueda tener el peticionario en relación con lo que solicita, esto es, el derecho a la obtención de lo pedido no debe confundirse con el de petición. Pues no es lo mismo hallarse facultado para pedir algo y obtener una respuesta (favorable o no), que tener derecho a aquello que se pide.<sup>437</sup>

Hay quien considera al derecho de petición como "un derecho subjetivo público, en cuanto existe frente al Estado. Tiene, por último carácter relativo, ya que a él corresponde una obligación especial de personas determinadas, es decir, el deber de las autoridades a quienes la petición se dirige, de acordar ésta y comunicar al peticionario, en breve término el acuerdo".<sup>438</sup>

El derecho de petición no es un recurso, sino un derecho a obtener una respuesta, que realiza el peticionario para provocar una resolución, que posteriormente pueda reclamar por la interposición de un recurso o juicio.

<sup>435</sup> Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Tesis jurisprudencial 470, compilación 1917-1975, Tercera Parte, p. 767.

<sup>436</sup> BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. 1990. *Op. Cit.*, pp. 93 y 94. Véase a RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL. *Op. Cit.*, p. 250.

<sup>437</sup> En México, el derecho de petición, puede ser ejercitado por cualquier persona, menos en materia política, ya que en tal supuesto corresponde únicamente a los ciudadanos del país. Véase a GARCÍA MAYNEZ, EDUARDO. *Introducción al estudio del derecho*, Cuadragésima edición, Porrúa, México, 1989, pp. 254 y 255.

<sup>438</sup> *Ibidem.* p. 255.

Otro aspecto importante, es el de distinguir entre el recurso administrativo y el derecho de petición, ya que ambas son figuras diferentes aún cuando impliquen un pedimento a la autoridad en el sentido de que se resuelva o conteste algo favorable a los intereses del particular.

No es común encontrar una definición del derecho de petición en las disposiciones legales, no obstante ha sido definido por Gabino Fraga que lo describe “como un medio de reconsideración ante la autoridad, sin que pueda considerarse como un recurso administrativo, aún cuando tenga apoyo directo en nuestra Constitución Mexicana. El derecho de petición es un medio jurídico imperfecto, pues si bien obliga a las autoridades a dar contestación al gobernado, no la obligan a ajustarse a ningún procedimiento estricto, ni a hacer reconsideración alguna de sus actos, sino tan sólo a dar respuesta por escrito y en breve plazo. Por tal razón, se le considera como un medio de eficacia desconocida, en contraposición al recurso administrativo, cuya eficacia es reconocida, al obligar a la autoridad a la revisión legal de sus actos”.<sup>439</sup>

El derecho de petición no obliga a ningún procedimiento, a diferencia del recurso, que obliga a la autoridad a conducirse en cierta forma particular, entre otras que la autoridad reconsidere sus actos.

Por lo que, “el derecho de petición es el género, y el recurso administrativo es la especie. Si bien interponerlos separadamente ante las autoridades puede conducir a una situación desastrosa para el particular, interponiéndolos conjuntamente puede contribuir a dar mayor celeridad a la resolución de los recursos administrativos interpuestos, sin necesidad de que el gobernado deba agotar el procedimiento a que lo lleva la figura de la negativa ficta ante una instancia contenciosa administrativa”.<sup>440</sup>

Como frecuentemente sucede, la autoridad no da respuesta en tiempo al peticionario, por lo que se genera el silencio administrativo, y para evitar se le deje en estado de incertidumbre jurídica, se han creado ciertos medios de defensa.

En materia fiscal antes de acudir al juicio de amparo por violación a la garantía constitucional del derecho de petición, el agraviado debe agotar los medios de defensa ordinarios, como el recurso administrativo y el juicio contencioso administrativo previstos en la LFPCA y demás ordenamientos legales, para hacer valer sus derechos; ya que por un lado hay incertidumbre al no conocer una contestación expresa de la autoridad.<sup>441</sup>

---

<sup>439</sup> FRAGA MAGAÑA, GABINO. *Op. Cit.*, p. 438.

<sup>440</sup> SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Op. Cit.*, pp. 159 y 160.

<sup>441</sup> Véase a SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Op. Cit.*, pp. 163.

### 2.5.1 El silencio de la autoridad

Un término proclive a la confusión, lo es el silencio de la autoridad, y pretendiendo llamar a la claridad de este concepto, se dice que:

El silencio de la autoridad administrativa en la LJV primero y después en el CFF del 38, en el artículo 162, se estableció que si la autoridad administrativa no daba respuesta a una instancia del contribuyente dentro de un término de 90 días, podía el peticionario considerar que se había dictado resolución negativa y podía por lo mismo impugnar fictamente a la autoridad fiscal.<sup>442</sup>

Cortina Gutiérrez sostuvo que el silencio de la autoridad equivale a una resolución denegatoria de la petición, a una presunción que se establece como un derecho del particular para considerar ficticiamente la resolución de la autoridad como negativa, pero el peticionario puede optar por uno de estos dos caminos o promover juicio de garantías para el efecto de que la sentencia de amparo obligue a la autoridad a contestar, o bien, si lo prefiere ocurrir directamente en demanda de nulidad de una presunta resolución negativa.<sup>443</sup>

Por la vía que se opte se tendrá que seguir hasta obtener una resolución, es decir, si se interpuso juicio de nulidad se tendrá que concluir, e igualmente si se optó por el juicio de garantías, pero no los dos a un mismo tiempo.

El silencio administrativo constituye un hecho jurídico al cual el derecho le otorga circunstancias jurídicas. "Solamente podría presumirse la existencia de una voluntad, pero esta presunción, por sí sola, resulta insuficiente para producir efectos jurídicos, por lo cual únicamente la ley puede otorgarle eficacia".<sup>444</sup>

En opinión de Ramón Martín Mateo, el silencio administrativo se explica desde la teoría de los actos presuntos, esto es, "ante la inactividad de la administración para evitar mayores perjuicios a los administrados, la ley interpreta el silencio en un determinado sentido. El silencio no es nada en sí; materialmente es inactividad, vacío en el obrar, pero esta ausencia es coloreada por el ordenamiento, dándole una significación determinada, esta significación puede ser positiva o negativa".<sup>445</sup> De ahí que se pueda presentar una negativa o positiva ficta.

<sup>442</sup> Véase el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1938.

<sup>443</sup> Este autor, con base en ese criterio, maneja el siguiente problema: Vencido el término de tres meses sin que la autoridad dé respuesta a la instancia, se empieza a contar desde entonces el término de 15 días para impugnar la resolución negativa, o bien de una manera constante tiene el particular, transcurridos los 90 días, la posibilidad de acudir en juicio al Tribunal Fiscal para pedir la anulación de la resolución negativa. Si se recuerda, la consagración del principio de que el silencio de la autoridad implica una resolución negativa, es un derecho que la ley concede al particular, es de concluirse que vencido el término de tres meses, puede en cualquier época promoverse la demanda, sin que porque se haya interpuesto después de 15 días, se pretenda que es extemporánea. Véase a CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO. *Op. Cit.*, 1981, pp. 199 y 200.

<sup>444</sup> ALTAMIRA, PEDRO GUILLERMO. *Curso de derecho administrativo*, Edición póstuma, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1971, p. 369.

<sup>445</sup> MARTÍN MATEO, RAMÓN. *Manual de derecho administrativo*, Séptima edición, Gráfica La Torre, Madrid, 1983, p. 316.

Francisco González Navarro menciona que “el silencio administrativo en una acepción restringida se define como una presunción legal, una ficción que la ley establece en beneficio del particular, y en virtud de la cual se considera estimada (silencio positivo) o desestimada (silencio negativo), la petición dirigida por ésta a la administración”.<sup>446</sup>

El silencio administrativo, es una abstención de la autoridad administrativa para dictar un acto previsto por la ley y tiene como nota esencial la de su ambigüedad, que no autoriza a pensar que dicha autoridad ha adoptado ni una aptitud afirmativa ni una negativa.

A pesar de lo dispuesto por los preceptos constitucional y ordinario (8º de la CPEUM y 37 del CFF) no siempre la autoridad fiscal resuelve la consulta o instancia de que se trate dentro del plazo legal y se produce entonces lo que la doctrina llama silencio administrativo. Por lo que éste consiste, entonces, “en la abstención de la autoridad administrativa de emitir la providencia que por ley debe recaer a toda instancia o petición que se le formule”.<sup>447</sup>

En efecto, “una forma especial de manifestación es la tácita, que constituye el denominado silencio administrativo. Las relaciones jurídicas entre la Administración y los administrados no pueden quedar en la incertidumbre. Cuando se pide a la Administración una declaración de derecho, el orden jurídico exige que se otorgue o que se niegue, mientras la Administración no resuelva acerca de las peticiones, no existe un acto administrativo.

Si no lo hace habrá incumplimiento de una obligación, pero mientras no declare su voluntad no existirá tampoco un acto administrativo que impugnar, y, en consecuencia, el particular no puede recurrir, puesto que sólo puede reclamar contra actos administrativos y no contra situaciones de hecho”.<sup>448</sup>

Garrido Falla señala que para que haya silencio administrativo, es decir, “para que la inactividad de la administración en resolver una cuestión de su competencia produzca efectos jurídicos, es necesario que un precepto legal así lo establezca”.<sup>449</sup>

En el sistema jurídico mexicano, no existe de forma textual un precepto legal, que establezca que es el silencio administrativo, no obstante, en la práctica debido a la interrelación, se entiende que deriva del artículo 8 de la CPEUM.

---

<sup>446</sup> GONZÁLEZ NAVARRO, FRANCISCO. *El procedimiento administrativo español en la doctrina científica*, Edición Boletín Oficial del Estado, España, 1972, p. 618.

<sup>447</sup> RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL. *Op. Cit.*, p. 211.

<sup>448</sup> ROYO VILLANOVA, ANTONIO. *Op. Cit.*, p. 109.

<sup>449</sup> GARRIDO FALLA, FERNANDO. *Tratado de derecho administrativo*, Vol. I, Duodécima edición, Editorial Tecnos, Madrid, España, 1994, p. 484. Véase a OLIVERA TORO, JORGE. *Manual de derecho administrativo*, Séptima edición, Porrúa, México, 1997, p. 163.

Olivera del Toro sostiene que “si le diera significado positivo, la voluntad de la administración sería sustituida por la del particular. La inactividad del órgano público convertiría la opinión más absurda del particular en acto administrativo. Por ello se le da un valor negativo al acto administrativo”.<sup>450</sup>

Pues bien, “el silencio administrativo debe entenderse pura y simplemente como una presunción legal, presunción que está motivada por exigencias procesales. Ello es así porque en nuestro derecho público la ley establece expresamente la presunción de que el silencio observado por la administración, durante un determinado periodo de tiempo, debe interpretarse como una negación al requerimiento del particular, que lo habilita para seguir la vía judicial”.<sup>451</sup>

El silencio administrativo procede solamente en virtud de un precepto de la ley, que establece en primer lugar el plazo concreto tras el cual el silencio produce efecto, y después el sentido positivo o negativo de esos efectos, frente a la inercia de la administración.

El objeto de esta figura jurídica radica en evitar que el peticionario se vea afectado en su esfera jurídica ante el silencio de la autoridad que legalmente debe emitir la resolución correspondiente; de tal forma que no sea indefinida la conducta de abstención asumida por la autoridad.

Para que el silencio administrativo pueda producir efectos jurídicos deben reunirse dos circunstancias; primero “que la administración deba, de acuerdo con la ley, hacer o decidir algo en un término determinado; y que éste transcurra sin que la administración actúe”.<sup>452</sup>

Luego entonces, hay silencio administrativo cuando la autoridad nada manifiesta (hay abstención), que autoriza a pensar que no ha adoptado ni una aptitud negativa ni positiva.

Rafael Bielsa estima que ello debe considerarse como rechazo tácito de la reclamación pertinente.<sup>453</sup> Hay silencio cuando una resolución no se emite; en cambio, hay omisión cuando se ha emitido la decisión o resolución, pero dejando sin resolver alguna de las cuestiones planteadas.

Omisión y silencio son dos figuras jurídicas distintas, de efectos jurídicos también distintos. Todo esto tiene consecuencias prácticas de gran trascendencia.

---

<sup>450</sup> OLIVERA TORO, JORGE. *Op. Cit.*, p. 165.

<sup>451</sup> DIEZ, MANUEL MARÍA. *Derecho administrativo*, Tomo II. Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1965, p. 247.

<sup>452</sup> *Ibidem.* p. 246.

<sup>453</sup> Véase a BIELSA, RAFAEL. *El recurso jerárquico, su institución y su régimen jurídico*, Cuarta edición, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1958, p. 131.

Para que pueda hablarse de silencio y no de omisión es menester que la decisión no se dicte. “En este caso no se está, en presencia de un supuesto de silencio que haya de interpretarse como rechazo implícito, vale decir, que haya de interpretarse en contra del administrado. Sólo el silencio podría determinar tal resultado, no así la omisión. Aparte de ello, a ese hipotético silencio, dada la pertinente mudez de las normas, tampoco habría base para interpretársele como negación de lo pedido”.<sup>454</sup>

El silencio administrativo se presenta, cuando la autoridad nada manifiesta y se puede pensar que no hay resolución, toda vez que nada se ha dicho, ni en un sentido ni en otro.

“Ante la ausencia de voluntad administrativa expresa, ante este verdadero silencio de la Administración, el legislador, en defensa de los intereses de los particulares, y de acuerdo con los trabajos de la doctrina jurídica al respecto, ha resuelto sustituir, por sí misma, este silencio y con ello, la voluntad inexistente, mediante una presunción que, para ciertos efectos considera que se ha producido la voluntad de la Administración, con un contenido que, para una parte de la doctrina, tiene un sentido denegatorio de la petición y para otra, ese contenido es estimatorio; es decir, para unos se trata de una negativa ficta, y para otros una positiva ficta”.<sup>455</sup>

Figuras jurídicas diferentes, aún cuando derivan del silencio de la autoridad, de las que se expresa lo siguiente:

### **2.5.2 La negativa ficta**

En el régimen jurídico se ha dicho que, el silencio administrativo “no es un verdadero acto administrativo de sentido desestimatorio, sino precisamente, todo lo contrario, es decir, se trata de la ausencia de un acto, de la ausencia de una actividad volitiva de la Administración, ante la cual no son posibles procesos interpretativos destinados a averiguar el sentido de una voluntad que no existe”.<sup>456</sup>

A pesar de ello, trae como consecuencia una resolución ficta (en materia fiscal, negativa ficta), la cual se puede considerar como perfecta pues para modificarla es indispensable su impugnación, haciendo valer el medio de defensa adecuado.<sup>457</sup>

La negativa ficta está prevista desde la Ley de Justicia Fiscal.<sup>458</sup> Así como, en los Códigos Fiscales de la Federación de 1938,<sup>459</sup> y el de 1967,<sup>460</sup> en que ya se había considerado el silencio de las autoridades fiscales.

<sup>454</sup> MARIENHOFF, MIGUEL S. *Tratado de derecho administrativo*, Segunda edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1977, p. 765.

<sup>455</sup> NORIEGA CANTU, Alfonso. “La positiva ficta, su posibilidad en el derecho nacional”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tomo V, México, 1988, p. 469.

<sup>456</sup> *Ibidem*, p. 475.

<sup>457</sup> Véase a ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Op. Cit.*, 1999, p. 25.

<sup>458</sup> El silencio de las autoridades fiscales se considerará como resolución negativa cuando no den respuesta a la instancia de un particular en el término que la ley fije o, a falta de término estipulado, en noventa días. Véase el artículo 16 de la Ley de Justicia Fiscal. Vigente en 1936.

Pero, “desde el momento en que apareció la figura de la inconformidad con las actas de visita de auditoría en el CFF de 1967 surgió la inquietud acerca de la obligación de las autoridades fiscales de emitir una resolución en respuesta a la inconformidad. Muchos argumentos se manejaron para negar la obligación de la autoridad a dar una respuesta; primero se dijo que el silencio de la autoridad o la ausencia de resolución implicaban aceptar la procedencia de los argumentos del contribuyente; y que resultaba ocioso emitir una resolución limitada a reconocer la procedencia de los argumentos y la ausencia de motivos y fundamentos para dar una resolución liquidatoria”.<sup>461</sup>

Posteriormente, el contenido de los preceptos de los diversos ordenamientos fiscales, consideró sustancialmente lo que se encuentra en el artículo 37 del CFF, en el que textualmente se señala:

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

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido”.

Si la petición de algo real y concreto, no se resuelve en el plazo de tres meses, se entenderá que se resolvió negativamente, esto es, que se le ha negado su petición.<sup>462</sup>

En realidad no existe una definición de negativa ficta, sin embargo ciertos autores han proporcionado algunas ideas, de modo que sólo se citarán algunas de ellas, a fin de dar las características de esta hipótesis normativa.

En el diccionario jurídico mexicano, se define como el sentido de la respuesta que la ley presume ha recaído a una solicitud, petición o instancia formulada por escrito, por

---

<sup>459</sup> El silencio de las autoridades fiscales se considerará como resolución negativa cuando no den respuesta a la instancia de un particular en el término que la ley fije o, a falta de término estipulado, en noventa días. Véase el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1938.

<sup>460</sup> Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en el término que la ley fija o, a falta de término establecido, en noventa días. El silencio de las autoridades fiscales se considerará como resolución negativa cuando no den respuesta en el término que corresponda. Véase el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1967.

<sup>461</sup> CUEVAS FIGUEROA, PEDRO. “Las instancias administrativas de aclaración e inconformidad”, *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, México, 1988. pp. 23 y 24.

<sup>462</sup> Con la reforma al Código Fiscal de la Federación de 1995, el plazo para configurar la negativa ficta pasa de cuatro a tres meses. Véase el Diario Oficial de la Federación. 15 de diciembre de 1995, (Segunda sección), p. 123.

persona interesada, cuando la autoridad no la contesta ni resuelve en un determinado periodo.<sup>463</sup>

La negativa ficta viene a ser la respuesta en sentido negativo que, puede darse a una petición realizada por escrito, cuando la autoridad no contesta en un determinado tiempo.

Quiere decir que, “la resolución negativa ficta, obviamente no puede constar por escrito pues es una presunción legal ante el silencio de la autoridad, presunción que se justifica también por el principio de seguridad jurídica, ya que si la autoridad no cumple con el mandato constitucional, primero, y legal ordinario, después, de resolver las instancias de los particulares en un plazo determinado (3 meses), la ley substituye la voluntad de la autoridad y, dando un significado a su silencio, presume que la resolución es negativa, con lo cual los particulares quedan en aptitud de obrar como a su derecho convenga”.<sup>464</sup>

Estando ya en presencia de esta resolución negativa que se considera acto definitivo de la autoridad, el único medio de impugnación de la misma se da a través de la interposición del juicio de nulidad ante el TFJFA.

Los particulares que se encuentren en esta situación la pueden hacer valer inmediatamente, esto es, a partir del día hábil siguiente a los 3 meses de interpuesta su petición, instancia o recurso, o bien esperar a que la autoridad emita resolución e impugnarla.

Ante el silencio de la autoridad, el contribuyente solo tiene la presunción de que la resolución es negativa, y que la autoridad no tiene presión a través de la ley ordinaria, y que no le da importancia a una disposición constitucional, ocasionando con ello que el contribuyente inicie un proceso.

La tesis jurisprudencial emitida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, establece:

**Negativa ficta. El tribunal fiscal de la federación no puede declarar su validez apoyándose en causas de improcedencia del recurso o promoción que la motivó. (Artículo 37 del código fiscal de la federación).** El artículo 37 del Código Fiscal de la Federación que entró en vigor a partir del primero de enero de 1983, establece que: “Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió

<sup>463</sup> Véase a QUINTANA ACEVES, Federico y FLORES CARRASCO, Jaime E. Voz Negativa ficta, *Diccionario jurídico mexicano. Op. Cit.*, 2005, p. 2590.

<sup>464</sup> RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL. *Op. Cit.*, p. 255. Véase a SANCHEZ GOMEZ, NARCISO. *Op. Cit.*, p. 553. Véase a SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO. *Op. Cit.*, p. 93. Véase a CUEVA, ARTURO DE LA. *Op. Cit.*, 1999, p. 218.



negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien esperar a que ésta se dicte". El contenido del precepto transcrito es sustancialmente igual al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación anterior. Ahora bien, es incorrecto que se reconozca la validez de una resolución negativa ficta, con fundamento en una causa de improcedencia del recurso o promoción que la motivó, pues si ha transcurrido, a juicio de la Sala Fiscal, el tiempo necesario para considerar que se ha configurado la aludida negativa ficta, las autoridades fiscales no pueden hacer valer en su contestación argumentos respecto de la procedencia o improcedencia de promoción o recurso que motivó la negativa, lo que debió ser materia de resolución expresa emitida dentro del plazo de ley, o en su defecto dentro de los cuatro meses que señala el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1995, sino que debe señalar los fundamentos y motivos de fondo en los cuales se basaron para negar lo que se les solicitó, integrándose los *litis* ante el Tribunal Fiscal de la Federación en estos casos de negativa *ficta*, con la demanda de nulidad de la misma, la contestación que deberá explicar las razones de fondo que dieron fundamento a la contestación negativa, la ampliación de demanda si se produce y su contestación.<sup>465</sup>

Sánchez Pichardo ha considerado que, "la negativa ficta es una garantía de seguridad jurídica para el gobernado, consistente en una excitativa ante un órgano contencioso-administrativo para que compela a la autoridad administrativa (que ha guardado silencio) para la exteriorización de su voluntad respecto a un caso particular y concreto".<sup>466</sup>

En la práctica, será en la contestación a la demanda por negativa ficta, donde la autoridad fundamentará y motivará la presunta negativa, entrando al fondo del asunto, y por lo que ya no será negativa presunta, sino un acto administrativo negativo plenamente formado, cuya ejecución estará condicionada a la declaración de su validez.

La negativa ficta considerada por Emilio Margáin "es una ficción de la ley, al atribuirle un significado al silencio de la autoridad; se entiende que se resuelve en sentido negativo a lo que el particular solicita en su instancia o petición, de aquí que se opine que cuando se demande la nulidad de una resolución negativa, hay que atacar el silencio de la autoridad como si se tuviera por escrito la resolución negando lo solicitado; el demandante tiene la obligación de exponer en su escrito de demanda las causales de ilegalidad que demuestren la nulidad de la resolución negativa".<sup>467</sup>

---

<sup>465</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Jurisprudencia, Novena Época, 1.3º. A. J/12, Octubre de 1997, Tomo VI, p. 651.

<sup>466</sup> SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Op. Cit.*, p. 76.

<sup>467</sup> MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. *Op. Cit.*, 1999, p. 219.

Asimismo, los elementos que Quintana y Rojas configuran en la negativa ficta, son:

1. "Una instancia del particular a la autoridad.
2. Una abstención por parte de la autoridad, a dar respuesta expresa a dicha instancia.
3. El transcurso del tiempo que la ley señala para esperar la respuesta, o a falta de término, tres meses.
4. Que transcurrido ese tiempo sin que la autoridad emita respuesta, el particular tenga como negativa a su pretensión el silencio de dicha autoridad".<sup>468</sup>

Parece que el criterio judicial, según el cual la negativa ficta no descarga a la autoridad de la obligación de cumplir con el artículo 8º Constitucional, ha variado radicalmente en la materia fiscal, considerando que tanto el silencio administrativo como la negativa ficta son figuras diferentes; no la segunda una aplicación de la primera.<sup>469</sup>

La tesis del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, señala:

**Negativa ficta y derecho de petición. Son instituciones diferentes.** El derecho de petición consignado en el artículo 8º constitucional consiste en que a toda petición formulada por escrito en forma pacífica y respetuosa deberá recaer una contestación también por escrito congruente con lo solicitado, la cual deberá hacerse saber al peticionario en breve término; en cambio, la negativa ficta regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa sino que ante la falta de contestación de las autoridades fiscales, por más de cuatro meses, a una petición que se les formule se considera, por ficción de la ley, como una resolución negativa. En consecuencia, no puede establecerse, ante dos supuestos jurídicos diversos, que la negativa ficta implique también una violación al artículo 8º constitucional, porque una excluye a la otra.<sup>470</sup>

Para abundar un poco más en esta diferenciación, y tomando en consideración que son figuras jurídicas que se excluyen, los Tribunales Colegiados de Circuito del PJF se inclinan por el criterio de excepción y privilegio de la materia administrativa, misma que sí se sujeta al contenido del artículo 8 de la CPEUM, conforme a lo siguiente:

**Negativa ficta y derecho de petición. Su diferencia en las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación.** No toda petición o

<sup>468</sup> QUINTANA VALTIERRA, JESÚS y ROJAS YÁÑEZ, JORGE. *Op. Cit.*, pp. 286 y 287.

<sup>469</sup> Véase a SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Op. Cit.*, p. 73.

<sup>470</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo VI- Octubre de 1997, Tesis: 1.1o.A. J/2, p. 663.

solicitud que se eleve a una autoridad fiscal y que ésta no conteste transcurrido el término de cuatro meses, constituye una negativa ficta, sino lo único que provocaría es que se viole en perjuicio del contribuyente que elevó tal petición o solicitud, el derecho de petición consagrado en el artículo 8º constitucional, el cual es una institución diferente a la negativa ficta que establece el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación. La omisión en que incurra la autoridad fiscal al no dar respuesta de manera expresa dentro del plazo de cuatro meses, a la instancia, recurso, consulta o petición que el particular le hubiere elevado, para que pueda configurar la negativa ficta, es necesario que se refiera y encuadre en alguno de los supuestos que establece el artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación; esto es, la negativa ficta únicamente se configura respecto de las resoluciones que deba emitir la autoridad administrativa fiscal con motivo de la interposición de los recursos en los que se impugnasen cuestiones de su conocimiento o acerca de peticiones que se le formulen respecto de las resoluciones que hubiese formulado y que omita resolver o contestar dentro del plazo de cuatro meses. En cambio, el escrito petitorio que no guarde relación con alguna de las hipótesis del invocado artículo 23, aun cuando la autoridad demandada omita darle respuesta después de cuatro meses, en modo alguno constituye la resolución negativa ficta, sino que provoca que se infrinja el derecho de petición, cuyo conocimiento es competencia exclusiva de los tribunales del Poder Judicial de la Federación.<sup>471</sup>

Una diferencia importante a considerar, es que la negativa ficta compele a la autoridad a exteriorizar su voluntad que aún no se conoce, sino que sólo se presume negativa por disposición legal, no existe un acto administrativo formado y contenido en una resolución. Es decir, en la negativa ficta el acto administrativo no consta por escrito porque aún no existe, no crea una situación jurídica individual, porque no hay exteriorización de la voluntad de la autoridad. El silencio administrativo crea una presunción de resolución administrativa negativa, pero sin efectos ejecutivos, lo que confirma que aún no existe un acto administrativo formado plenamente, pues uno de sus elementos esenciales es el de ser ejecutivo.<sup>472</sup>

Para el caso de configurarse la negativa ficta, "el actor tiene la obligación de demostrar la ilegalidad de la resolución negativa ficta y si no lo hiciera, conforme al artículo 68 del Código Fiscal debe considerarse válida la resolución negativa".<sup>473</sup>

Otra situación que se puede encontrar, es el conocer sí la negativa ficta sólo opera tratándose de autoridades fiscales, o bien, sí se ha extendido también a las autoridades administrativas no fiscales.

---

<sup>471</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Cuarto Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Tomo III, Marzo de 1996, Tesis VI. 4º 2ª, p. 975.

<sup>472</sup> Véase a SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Op. Cit.*, pp. 75 y 76.

<sup>473</sup> GARCÍA PADILLA, Miguel Ángel. "La resolución negativa ficta en el juicio contencioso administrativo", *Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación*. México, 1993, p. 87.

De acuerdo con la jurisprudencia 125 de la Sala Superior del TFJFA, se indica que:

**Negativa ficta. El término de noventa días establecido en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación es aplicable a las autoridades administrativas.** La figura de la negativa ficta establecida por el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación es atribuida también a las autoridades administrativas que no resuelven los recursos o peticiones de los particulares en el término de noventa días, en relación con cuestiones que corresponden a la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, porque aunque el precepto legal se refiere expresamente a las autoridades fiscales, ello se explica porque originalmente el Tribunal Fiscal sólo tenía competencia en materia fiscal y, por lo mismo, debe inferirse que al irse ampliando su competencia el legislador estimó innecesario hacer precisiones de vocabulario, puesto que era lógico que al darse esa ampliación tendría las características de todo el sistema del juicio de nulidad. Así se desprende del artículo 26 de la Ley Orgánica de este Tribunal que dispone que cuando una ley otorgue competencia al Tribunal Fiscal de la Federación sin señalar el procedimiento o los alcances de la sentencia, se estará a lo que dispongan el Código Fiscal de la Federación y la propia ley. Por tanto, como la figura jurídica de la negativa ficta tiene por objeto el hacer posible el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa y concretamente al juicio de nulidad ante este Tribunal, a pesar del silencio de las autoridades, no puede legalmente considerarse inaplicable en relación con las instancias formuladas a las autoridades administrativas distintas de las fiscales, si sus resoluciones expresas están sujetas al control jurisdiccional de este propio Cuerpo Colegiado.<sup>474</sup>

La Sala Superior Fiscal considera que, sí procede la negativa ficta para resoluciones de autoridades administrativas, ya que se ha ampliado la competencia del TFJFA, y el juzgador estimó innecesario realizar la aclaración al vocabulario jurídico.

Hay quien considera que si en el artículo 37 del CFF, claramente se establece que sólo será aplicable a las autoridades fiscales; no se podrán aplicar a otras que no tengan las características de fiscales.

Nava Negrete señala que las argumentaciones sostenidas por la Sala Superior del TFJFA, para considerar aplicables la negativa ficta a las autoridades administrativas, resultan insostenibles, en virtud de que:

1. "No existe precepto legal que autorice esa aplicación extensiva.
2. El legislador no ha decidido cambiar el texto de la negativa ficta limitada a las autoridades fiscales no obstante que ha tenido oportunidad de hacerlo; y que, en

---

<sup>474</sup> RTFF. Segunda Época. Pleno. Tesis Jurisprudencial: II-J-125. Año IV. No. 28. Abril 1982. p. 376.

consecuencia, debe interpretarse que la voluntad del legislador ha sido de no extender tal figura a las autoridades administrativas.

3. La negativa ficta no forma parte del sistema del juicio de nulidad.

4. Aceptar la aplicación de la negativa ficta a las autoridades administrativas, implica sujetarlas a un término para que dicten sus actos administrativos, plazo no previsto en las leyes sustantivas que regulan su actividad".<sup>475</sup>

Habría que hacer hincapié, en que este autor no consideró, que a través del tiempo el TFJFA ha ampliado su esfera de competencia y se han adecuado ciertas situaciones, que actualmente han permitido incluir el que las autoridades administrativas configuren la negativa ficta como en antaño no se habría permitido.

Resulta interesante conocer la posición del Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito del PJJ, que manifiesta:

**Negativa ficta. Improcedencia de la (ISSSTE).** De conformidad con lo dispuesto por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación. La figura jurídica de la negativa ficta, sólo se configura respecto a sus instancias o peticiones que se presenten ante autoridades de naturaleza fiscal, puesto que dicho precepto establece expresamente que: "Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte. Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido". Consecuentemente, si existe una solicitud de incremento a la cuota diaria de pensión y ésta no fue contestada de manera expresa dentro del plazo señalado por el artículo antes citado por la autoridad denominada ante quien fue elevada dicha petición, también lo es, que la naturaleza de dicha autoridad que recibió la solicitud, no es de carácter fiscal sino que corresponde al ámbito competencial meramente administrativo en materia de seguridad social para los trabajadores del Estado, advirtiéndose que la Ley del ISSSTE no prevé la figura jurídica de la negativa ficta, lo cual no es un requisito *sine qua non*, para considerar la existencia de ese acto y poderse atribuir en ese sentido a la autoridad correspondiente. Por ende la causal de improcedencia prevista por el artículo en comento, que hizo valer el recurrente en el juicio de nulidad, se surte plenamente en la especie.<sup>476</sup>

<sup>475</sup> RTFF. 2ª Época. Año IX No. 94, Octubre de 1987, p. 432 a 438.

<sup>476</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª época, Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, jurisprudencia N. VIII, 1º. J/4. Tomo IV, Septiembre de 1996, pp. 512 y 513.

La Segunda Sala de la SCJN al resolver la contradicción de tesis 76/97, entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, emitió la jurisprudencia 77/98, en que expresa:

**Negativa ficta. Se genera ante el silencio del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, respecto de solicitudes formuladas por sus pensionados.** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, la figura de la negativa ficta, se configura respecto de instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales que no sean resueltas en un plazo de tres meses; sin embargo, de la interpretación sistemática de este precepto con el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, se concluye que la figura de la negativa ficta, que esa norma contempla, no se constriñe únicamente a las autoridades de carácter fiscal, sino que su aplicación, se extiende a las autoridades administrativas, cuyas resoluciones expresas se encuentran sometidas a la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación que es un órgano típicamente administrativo, ya que sus funciones jurisdiccionales encuentran campo de aplicación en distintas ramas y materias de la administración pública federal y no sólo en el área fiscal pues así se desprende de la redacción del mencionado artículo 11 de su ley orgánica, que incorpora un catálogo de hipótesis que representa los casos en que se surte su competencia, con la particularidad de que en esa amplia gama de supuestos, se observa que las resoluciones administrativas susceptibles de combatirse en el juicio de nulidad son de naturaleza diversa y no sólo de carácter fiscal, como ocurre precisamente con las resoluciones a que se refiere la fracción VI, relativas a las que se dicten en materia de pensiones civiles, sean con cargo al erario federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado. Por tanto cabe concluir que el silencio de este instituto de seguridad social también constituye la figura de la negativa ficta.<sup>477</sup>

Conforme a la cual, consideró que la negativa ficta prevista en el artículo 37 del CFF vigente, aún cuando se refiere al silencio administrativo de las autoridades fiscales al no resolver en tres meses las instancias o peticiones de los particulares, debe aplicarse a todas las autoridades administrativas cuyas resoluciones sean impugnables ante el TFJFA, criterio que instauró en esa jurisprudencia, por la interpretación sistemática del artículo 11 de la LOTFF.

La Segunda Sala de la SCJN, en otro criterio también señaló:

**Resolución negativa ficta. Se configura respecto de las autoridades administrativas federales.** La figura de la resolución negativa ficta no se limita a las instancias o peticiones formuladas a las autoridades fiscales,

---

<sup>477</sup> Contradicción de tesis 76/97. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito. 10 de julio de 1998. 9ª. Época, Tomo VIII, p. 446.

conforme al artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, sino que también es aplicable respecto de las propuestas en general ante las autoridades dependientes de la administración pública federal. Esta interpretación encuentra apoyo histórico en que el desarrollo del contencioso administrativo en nuestro país, no sólo ha comprendido a las autoridades fiscales sino también, en forma creciente, a las autoridades administrativas en general, en tanto que las resoluciones negativas fictas atribuidas a éstas han sido impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación en la materia de su competencia, desde que este órgano jurisdiccional fue creado, tendencia que se ha visto reforzada con el artículo 17 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (aplicable a los actos, procedimientos y resoluciones de la administración pública centralizada) que acogió esta figura a las instancias formuladas a dichas autoridades.<sup>478</sup>

Al llevar a cabo alguna petición, antes de cumplirse el plazo extintivo que tiene la autoridad encargada de dar una solución, argumenta razones absurdas que le han impedido el cumplimiento de su actividad, por lo cual requiere al promovente para que subsane alguna irregularidad y con ello tener que volver o computarse el término de tres meses.

Así, la negativa ficta constituye en sí una resolución desfavorable para el particular, es decir, una resolución propiamente dicha en sentido adverso.

### **2.5.3 La positiva ficta**

Por regla general el silencio administrativo trae como consecuencia una resolución negativa; pero, se puede dar el caso de que se traduzca en una resolución favorable al particular; a esta especie de acto jurídico se le denomina resolución positiva ficta.<sup>479</sup>

La negativa ficta es una institución que ha tenido preferencia frente a la positiva ficta, pues como lo ha señalado Alfonso Noriega, los efectos del silencio administrativo son muy importantes y, al mismo tiempo muy peligrosos para la administración, en la medida en que, si no actúa con la debida diligencia, queda vinculada en términos muy estrictos de la misma manera que sí hubiera dictado una resolución favorable. Es por ello, que se debe aceptar la existencia de esta figura jurídica, con mayor precisión formal y por medio de normas específicas.<sup>480</sup>

La positiva ficta es un verdadero acto administrativo que contiene una autorización o aprobación a la que sustituye.

---

<sup>478</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: VIII, Noviembre de 1998, Materia Administrativa, Tesis: 2a. CXXXII/98, p. 53.

<sup>479</sup> No parece apropiado hablar de afirmativa ficta, porque realizado el silencio administrativo en el plazo legal, es un acto que produce plenos efectos, siendo mejor la expresión efecto afirmativo del silencio administrativo. Véase a GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. *Op. Cit.* 1997, pp. 11 y 12.

<sup>480</sup> Véase a NORIEGA CANTÚ, Alfonso. *Op. Cit.*, p. 478.

Se requiere precisar que, “la resolución positiva ficta, como técnica jurídica se vincula más a la función autorizatoria o permisiva de la autoridad administrativa y merced a ella se suavizan ciertas exigencias para otorgar tales permisos, autorizaciones o licencias.

La resolución positiva ficta en consecuencia sí produce los efectos jurídicos de una auténtica resolución, por lo que no puede, por ejemplo, ser revocada mediante una resolución expresa denegatoria de fecha posterior a la de su configuración”.<sup>481</sup>

Así que, “si se establece la afirmativa ficta, el gobierno tendrá que acortar sus tiempos de decisiones. Esto colocará al individuo o a la empresa en una posición de mayor igualdad ante la autoridad a la que presenta una solicitud”.<sup>482</sup>

El contenido concreto de la aprobación o autorización obtenida por silencio positivo (positiva ficta), en aquellos supuestos en que la pretensión ejercitada por el particular que promueve el procedimiento no es conforme a derecho. Esto es, la positiva ficta suple el acto, dentro de los límites autorizados por la ley.

Pero, “si una empresa o persona física presenta un recurso o solicitud ante la autoridad, es muy común que ésta demore un tiempo excesivo en responder. Cuando rige el principio de afirmativa ficta, la falta de respuesta, después de un tiempo determinado, se considera legalmente como una aprobación. Este principio representa una garantía de tramitación expedida y da seguridad al solicitante de que puede planificar sus acciones a partir de cierta fecha”.<sup>483</sup>

El silencio positivo en la doctrina y en algunas legislaciones que le han adoptado, constituye esta técnica de autorización y aprobación, por la de ser susceptible de ejercitarse durante un plazo limitado, pasado el cual lo pedido por el requirente se entiende otorgado.<sup>484</sup>

Un caso previsto en la LFPA, se regula en el último párrafo del artículo 87, el cual al prever la suspensión de parte de la autoridad administrativa, señala: La autoridad deberá acordar, en su caso, la suspensión o la denegación de la suspensión dentro de los cinco días siguientes a su interposición, en cuyo defecto se entenderá otorgada la suspensión.<sup>485</sup>

En la LFPA se reguló la figura jurídica de la positiva ficta, en el caso en que las propias leyes administrativas la consagren, en cuya oportunidad, si las leyes así lo

---

<sup>481</sup> JIMÉNEZ GONZALEZ, ANTONIO. *Op. Cit.*, p. 381.

<sup>482</sup> RUEDA DEL VALLE, IVAN. *La negativa ficta*, Segunda edición, Editorial Themis, México, 2000, p. 142.

<sup>483</sup> *Ibidem*, pp. 141 y 172.

<sup>484</sup> Véase a NORIEGA CANTU, Alfonso. *Op. Cit.*, pp. 486 y 487.

<sup>485</sup> Véase el artículo 87 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Vigente en 2008.



establecen, el particular tiene derecho a solicitar la constancia de que ha operado en su favor la positiva ficta, si no resuelven la petición en el plazo de tres meses.

En las leyes en general, casi no se consigna la figura de la positiva ficta. En el Estado de México, el 4 de febrero de 1998, se expidió por el Congreso Local el Código de Procedimientos Administrativos, estableciéndose en el artículo 135 que se configurará la afirmativa ficta en todos los casos en que las autoridades administrativas del Estado o de los municipios no den respuesta a las peticiones que formulen los gobernados dentro del plazo de 30 días hábiles posteriores a la fecha de la presentación de las mismas.<sup>486</sup>

Si no se ha contestado oportunamente, con las excepciones anotadas, será resuelto lo que se solicite siempre a favor del particular.

A su vez, en el artículo 76 del Código Financiero del Distrito Federal se dispone que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de hasta cuatro meses; transcurrido ese plazo sin que se notifique la resolución expresa, se considerará como resolución afirmativa ficta, que significa decisión favorable a los derechos e intereses legítimos de los peticionarios por el silencio de las autoridades competentes;<sup>487</sup> misma que tendrá efectos, siempre y cuando no exista resolución o acto de autoridad debidamente fundado.

Respecto a esta última circunstancia, al igual que la negativa ficta, se requiere del transcurso del tiempo (3 meses), así como que no se haya notificado la petición o instancia hecha, pero a diferencia de la negativa ficta, el sentido de la resolución es afirmativo, lo cual provoca acudir también al TFJFA a demandar la nulidad de la positiva ficta correspondiente.

---

<sup>486</sup> Las peticiones que los particulares hagan a las autoridades del Poder Ejecutivo del Estado, de los municipios y de los organismos descentralizados con funciones de autoridad de carácter estatal o municipal, deberán ser resueltas en forma escrita, dentro de un plazo que no exceda de treinta días hábiles posteriores a la fecha de su presentación o recepción.

Cuando se requiera al promovente para que exhiba los documentos omitidos o cumpla con requisitos, formales, o proporcione los datos necesarios para su resolución, el plazo empezará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido. Si la autoridad omite efectuar el requerimiento, la resolución afirmativa ficta se configurará en términos del siguiente.

Transcurrido el citado plazo sin que se notifique la resolución expresa, los interesados podrán solicitar a la autoridad ante la que presentó la petición, la certificación de que ha operado en su favor la afirmativa ficta, que significa decisión favorable a los derechos e intereses legítimos de los peticionarios. Dentro de los tres días hábiles posteriores a la presentación de la solicitud de la certificación, la autoridad deberá expedirla salvo cuando el interesado no cumpla con los supuestos de procedencia establecidos en la ley de la materia.

En caso de que la autoridad competente no de respuesta a la solicitud de certificación dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, los peticionarios acreditarán la existencia de la resolución afirmativa ficta, que producirá todos sus efectos legales ante las autoridades administrativas, con la presentación del documento que acuse de recibo original que contenga la petición formulada en el que aparezca claramente, o sello fechador original de la dependencia administrativa o la constancia de recepción con firma original del servidor público respectivo.

La resolución afirmativa ficta operará tratándose de peticiones que den inicio a procedimientos en las materias reguladas por el Código Administrativo del Estado de México. Excepto, tratándose de peticiones que tengan por objeto la transmisión de la propiedad o la posesión de bienes del Estado, municipios y organismos auxiliares de carácter estatal o municipal, la afectación de derechos de terceros, el otorgamiento o modificación de concesiones para la prestación de servicios públicos, autorizaciones de conjuntos urbanos, licencias de uso de suelo, normas técnicas, y resolución del recurso administrativo de inconformidad. Tampoco se configura la resolución afirmativa ficta, cuando la petición se hubiese presentado ante autoridad incompetente, así como en los casos de la rescisión de las relaciones laborales con los policías.

En todos los casos en que no opera la resolución afirmativa ficta, el silencio de las autoridades en el plazo de treinta días hábiles posteriores a la presentación o recepción de la petición, se considerará como resolución negativa ficta, que significa decisión desfavorable a los derechos e intereses de los peticionarios, para efectos de su impugnación en el juicio contencioso administrativo. (G.G.E.M.21-12-2001). Véase el artículo 135 del Código de Procedimientos Administrativos para el Estado de México. Vigente en 2008.

<sup>487</sup> Véase el artículo 76 del Código Financiero del Distrito Federal. Vigente en 2008.

En la Ley Aduanera y de forma particular en el artículo 48, se señala la posibilidad de configurar el silencio administrativo con sentido estimatorio al consultante, cuando la autoridad aduanera no hubiere dado respuesta en un plazo de cuatro meses a la consulta que se le hubiere planteado sobre clasificación arancelaria en la que el petionario entre diversas alternativas sostiene que una es la aplicable a la especie. En el supuesto del silencio, dice el legislador, podrá entender el petionario que le es aplicable la clasificación arancelaria por él invocada.<sup>488</sup>

Una vez transcurrido dicho plazo, es obvio que si la autoridad aduanera tiene elementos para sostener que a la especie le es aplicable un régimen arancelario distinto, no podrá modificar, mucho menos revocar la resolución positiva ficta, sino que la única vía para conseguir tal fin será plantear la controversia ante el TFJFA, en la que sea parte demandada el sujeto importador favorecido por la resolución ficta.

En esta figura jurídica, no existe en principio resolución para todos los efectos jurídicos como una auténtica resolución. Por lo que, una vez configurada se van a producir todos los efectos jurídicos de una resolución, y para el caso de que la autoridad desee modificarla, sólo será posible mediante juicio que se inicie ante el Tribunal de la materia.

El silencio positivo es simplemente una técnica material de intervención de tutela, de protección, que pretende hacer más fácil, la exigencia de obtener una determinada actividad, una autorización o aprobación administrativa.

## **2.6 Las consultas en materia fiscal**

La complejidad de las normas fiscales y su difícil manejo, ha hecho necesario el planteamiento de consultas por parte de los contribuyentes a la autoridad, cuando se presenten problemas específicos; no obstante, es aconsejable que antes de formular una consulta, el contribuyente estudie profundamente el problema, con estricto apego a la Ley.

No se instituye ningún plazo perentorio para que los contribuyentes puedan formular sus consultas ante las autoridades. Pero, es conveniente que se formule la consulta en el momento preciso en que el problema se presente y no postergar la misma; la razón es en el sentido de que, si se formula en tiempo la consulta, quizás al momento de tener que presentar las declaraciones, avisos o pagos de los impuestos, se pueda tener resuelto el problema o, por el contrario, se tenga el conocimiento preciso de la conducta que se debe realizar.

---

<sup>488</sup> Véase el artículo 48 de la Ley Aduanera. Vigente en 2008.

No obstante, "el término consulta tal como se usa en el contexto jurídico, y en el lenguaje común, tiene su origen en Roma, y desde luego su significado etimológico deriva del latín *consultare*, frecuentativo de *consulo*, *ere*, que significó reunir, deliberar, convocar. Así, se decía *senatus consultus*, que pasó de reunir al Senado para liberar a consultar al Senado; prevaleció al fin la acepción de consulta en general, aún para referirlo a una sola persona".<sup>489</sup>

Consultar será comprendido como aquello que se somete a consideración de otro.

Roberto Dromí ha dicho que, "la actividad que realizan los órganos estatales en ejercicio de la función administrativa es amplia, variada y compleja, por lo que se hace necesaria la colaboración específica de órganos de consulta, técnicos y profesionales".<sup>490</sup>

El contenido del artículo 34 del CFF, en lo relativo a las consultas estableció:

"Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.

Las autoridades fiscales no resolverán las consultas efectuadas por los particulares cuando las mismas versen sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución. En estos casos, no procederá la negativa ficta a que se refiere el primer párrafo del artículo 37 de este Código.

La validez de las resoluciones que recaigan sobre las consultas aplicables a residentes en el extranjero podrán estar condicionadas al cumplimiento de requisitos de información que se soliciten por las autoridades fiscales en las citadas resoluciones.

El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto en el artículo 69 de este Código".

La consulta debe ser por escrito; ya que en ocasiones éstas son verbales, y en consecuencia no hay obligación de contestarlas; y deben hacerse de situaciones reales y concretas, ya que en caso contrario, no hay obligación de la autoridad de atenderlas.

Un punto importante a destacar, es el que la resolución negativa de la autoridad, podía ser impugnada por el particular, esto es, generaba la posibilidad en el particular de agotar los medios de defensa ante el TFJFA para la modificación de la resolución

<sup>489</sup> COUTURE, EDUARDO J. *Op. Cit.*, 1983, p. 170.

<sup>490</sup> DROMI, JOSÉ ROBERTO. *Op. Cit.*, p. 160.

emitida por la autoridad en atención a la consulta realizada. Situación que con la reforma al CFF, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 27 de diciembre de 2006, cambió radicalmente al indicar:

“Artículo 34. Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.

La autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente:

I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.

II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.

III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.

Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto en el artículo 69 de este Código”.

Actualmente los particulares que realicen consultas a las autoridades de situaciones reales y concretas, no generarán instancia, es decir, ahora los particulares no podrán impugnar la resolución negativa emitida por la autoridad que atienda la consulta.

Lo que se traduce, en una disminución considerable de las consultas que recibe la autoridad, y a su vez destacar que de acuerdo con el artículo segundo transitorio de la reforma no se aplicará con efectos retroactivos.

Dionisio Kaye señala que en este ámbito los contribuyentes quizá confiaban en la opinión verbal de un funcionario público; y se abstenían de hacer la consulta por escrito y por consecuencia de obtener la resolución escrita, y como de todo eso no quedaba antecedente, posteriormente era imposible demostrar la existencia de la consulta y de su resolución.

Efectuada la consulta escrita y obteniendo una resolución contraria a los intereses del contribuyente, éste se abstiene de hacer valer contra tal resolución los medios de impugnación que la ley concedía para tal efecto.<sup>491</sup>

En el texto se obliga a las autoridades fiscales a contestar sólo las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; sin que la resolución derive derechos para el particular.

Lo anterior, con relación a la siguiente tesis:

**Consulta fiscal. Debe estar vinculada con un acto presente que atañe al consultante.** El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación prevé la obligación de las autoridades fiscales de contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les formulen los interesados. Estas consultas, conforme los términos "situaciones reales y concretas" empleados en el referido precepto legal, si bien implican que el cuestionamiento relativo debe relacionarse con una situación jurídica que conste en el marco legal, lo cierto es que deben estar vinculadas con un acto concreto presente que tenga relación directa con una situación concreta y actual del consultante, pues no puede admitirse que el numeral de mérito tenga por objeto resolver respecto de actos futuros de realización incierta y que también tenga como finalidad definir hipótesis jurídicas que no se han concretado, ya que, si así fuera, la contestación que dieran las autoridades a las consultas realizadas sobre situaciones no reales ni concretas (como sería el caso de créditos no determinados), no podría considerarse favorable a los derechos del particular, por no ubicarse en el supuesto previsto en el citado precepto legal.<sup>492</sup>

En el CFF o en el Reglamento del CFF, no se ha establecido qué se debe entender por situaciones reales y concretas, sin embargo en el criterio señalado, la consulta debe relacionarse directamente con tal situación.

<sup>491</sup> Véase a KAYE, DIONISIO J. *Op. Cit.*, 1990, pp. 136 y 137.

<sup>492</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Tercer Circuito, en Materia Administrativa, Tomo: XVIII, Octubre de 2003, Tesis: XXIII.3o.9 A, p. 965.

La razón principal que origina dicha conducta; es una duda o cuestionamiento sobre la aplicación de una disposición jurídica, referida al caso concreto en que el interesado se encuentre, lo cual es común que suceda, por la existencia de ciertas normas fiscales complejas y lo necesario que resulta ser para el contribuyente, tener las condiciones que le permitan defenderse de la autoridad.

En la consulta se pide, se solicita algo real y concreto a la autoridad, quien establece los parámetros que el contribuyente debe seguir, respecto de una situación particular, a fin de cumplirse con las disposiciones fiscales, establecidas para tal efecto.

Como lo señala Giuliani “el particular pueda conocer de antemano el criterio de aplicación de la autoridad; no solamente con un propósito de información y de esclarecimiento para facilitar el desarrollo de las actividades afectadas por la imposición, sino también en interés del propio fisco, que mediante el procedimiento de la consulta puede fijar posiciones y evitar conflictos en el futuro”.<sup>493</sup>

El derecho de consultar a la autoridad, cuyo contenido parece simple y sencillo, está sujeto, primero, a la regulación precisa de la ley y además a que se tenga siempre en cuenta las consecuencias que pueden provocarse cuando se emplea este derecho.<sup>494</sup>

## 2.7 La cancelación

Dentro de la materia de extinción de los créditos fiscales aparece indebidamente la cancelación, también llamada inadecuadamente de esta forma. “Es indebida tanto su ubicación como su nombre, porque en realidad no cancela obligación alguna”.<sup>495</sup>

Se dice que “cancelar significa anular un documento, abolir, derogar, es aquella que consiste en dar administrativamente de baja un crédito por incobrabilidad o incosteabilidad de su cobro, a fin de depurar la carga de créditos”.<sup>496</sup>

Para cancelar un crédito por medio de la incobrabilidad o incosteabilidad de su cobro, no se extingue el mismo.

El CFF de 1938, en el capítulo destinado a regular la extinción de los créditos fiscales, contenía una sección denominada “cancelación por incobrabilidad o incosteabilidad del cobro”, y contempló la cancelación.

Igualmente, en el CFF de 1967, en el artículo 34 se estableció expresamente que la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el

<sup>493</sup> GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA CAMILA. *Op. Cit.*, 1992, p. 36.

<sup>494</sup> Véase a RODRÍGUEZ DOMÍNGUEZ, HUMBERTO. *Manual para la defensa fiscal de los contribuyentes*, Octava edición, Dofiscal Editores, México, 1990, p. 45.

<sup>495</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1995, p. 133.

<sup>496</sup> BOETA VEGA, ALEJANDRO. *Derecho fiscal*, Segunda edición, Editorial ECASA, México, 1992, p. 141.

cobro o por insolvencia del sujeto pasivo o de los responsables solidarios no libera a unos y otros de su pago.<sup>497</sup>

La tesis emitida por el Pleno del TFF, señaló al respecto:

**Cancelación de créditos fiscales.** Si un causante solicita por escrito a la autoridad fiscal que le cancele un crédito fiscal a su cargo y los recargos correspondientes, por encontrarse insolvente, en los términos de el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación de 1967, independientemente de que corresponda o no a los particulares solicitar dicha cancelación, la autoridad está obligada a resolver la instancia como lo ordenaba el artículo 92 del mismo ordenamiento.<sup>498</sup>

Ya que, aún cuando la autoridad conteste la solicitud de cancelación, no se encuentra obligada a concederla, pero sí a contestarla.

La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios no libera de su pago; esto es, niega que la cancelación sea una forma de extinción de los créditos fiscales.

En principio, el término cancelación da la idea de extinción, de la terminación de algo, lo cual no sucede con la cancelación en materia tributaria ya que las disposiciones fiscales establecen que se podrán cancelar los créditos fiscales, pero esa cancelación no implica la extinción del crédito, por lo que, en cualquier momento la autoridad fiscal puede exigir su pago mientras no haya operado la prescripción; de lo que se desprende que quizás sólo se puede considerar como un paso hacia la extinción del crédito por prescripción.<sup>499</sup>

Realmente la cancelación no extingue la obligación, ya que cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto, una vez cancelado el crédito sólo hay dos formas de que se extinga la obligación: El pago, o la prescripción.

En el artículo 146-A del CFF, se establece:

“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Se consideran créditos de cobro incosteable, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de

<sup>497</sup> Véase el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1967.

<sup>498</sup> RTFF. Tercera Época. Pleno. Tesis Aislada: III-TASS-1425. Año III. No. 25. Enero 1990. p. 42.

<sup>499</sup> Véase a DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1995, p. 133.

recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer las reglas de carácter general para la aplicación de este artículo.

La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago”.

De dicho precepto “la Hacienda Pública podrá cancelar un crédito fiscal, cuando su cobro sea incobrable o incosteable. Se considera que un crédito es incobrable, cuando el sujeto pasivo o los responsables solidarios son insolventes o han muerto sin dejar bienes. Pero sí el sujeto deudor es un insolvente, resulta imposible cobrar el crédito.

Y, será incosteable, cuando por su escaso monto, le resulta antieconómico al Fisco tramitar su cobranza; y la autoridad tuviera que invertir mayor cantidad de recursos que el valor de la prestación que se pretende hacer efectiva.

Para efectos técnico financieros de cuenta pública, se da de baja el crédito al presentarse cualquiera de los dos supuestos: Incosteabilidad o insolvencia, pero tal circunstancia, no libera al o los deudores de la obligación del pago”,<sup>500</sup> ya que no extingue la obligación, solamente la prórroga.

Sí el deudor deja de ser insolvente y es localizado, mientras no opere el periodo de la prescripción, el fisco podría ejercer acción de cobro ya que, se insiste, la cancelación no es una excepción que un deudor pudiera hacer valer en contra del fisco, para negarse a pagar alegando la extinción de la obligación, porque no se considera que ésta deje de existir por el simple hecho de la baja del crédito en el catálogo de cuentas de la autoridad.

Existe cierto desconcierto con esta figura jurídica, toda vez que hasta el año 2002, en el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación, se consideró:

---

<sup>500</sup> MURILLO BELMONTES, FRANCISCO. *Lecciones de derecho tributario*, Departamento de Investigaciones Jurídicas de la Universidad de Zacatecas, México, 1985, p. 159.



“Se faculta para el ejercicio de 2002 a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar los créditos derivados de contribuciones o aprovechamientos, cuyo cobro tenga encomendado, cuando el importe del crédito al 31 de diciembre de 2001, sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. No se podrá efectuar la cancelación de los créditos, cuando existan dos o más créditos a cargo de una misma persona y la suma de todos ellos exceda el límite de 2,500 unidades de inversión, ni tampoco no será aplicable respecto de los créditos derivados del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

La cancelación de dichos créditos por única vez libera al contribuyente de su pago”.

Esto es, tomando los lineamientos establecidos, el tipo de cambio al 31 de diciembre de 2001, de las unidades de inversión era de 3.055273, mismo que al multiplicarlo por las 2,500 unidades de inversión, arroja la cantidad de \$7,638.18, por lo que, no se podía cancelar un crédito, en tanto excediera de esa cantidad.

Se presenta cierta contradicción, ya que mientras en el supuesto del CFF no libera al contribuyente de la obligación, en la Ley de Ingresos de la Federación sucedía lo contrario.

Año con año esa disposición legal ha cambiado, y actualmente en el artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación se ha establecido:

“Se faculta a las autoridades fiscales para que lleven a cabo la cancelación de los créditos fiscales cuyo cobro les corresponda efectuar, en los casos en que exista incosteabilidad.

Para que un crédito se considere incosteable, la autoridad fiscal evaluará los siguientes conceptos: monto del crédito, costo de las acciones de recuperación, antigüedad del crédito y probabilidad de cobro del mismo.

La Junta de Gobierno del Servicio de Administración Tributaria establecerá, con sujeción a los lineamientos establecidos en los párrafos primero, segundo y cuarto de este artículo, el tipo de casos o supuestos en que procederá la cancelación a que se refiere este artículo.

La cancelación de los créditos a que se refieren los párrafos anteriores de este artículo no libera de su pago.

Cuando con anterioridad al 31 de diciembre de 2007, una persona hubiere incurrido en infracción a las disposiciones aduaneras, en los casos a que se refiere el artículo 152 de la Ley Aduanera a la fecha de entrada en vigor de esta Ley no le haya sido impuesta la sanción correspondiente, dicha sanción no le será determinada, si por las circunstancias del infractor o de la comisión de la infracción, el crédito fiscal aplicable no excede a 3,500 unidades de inversión o su equivalente en moneda nacional al 1 de enero de 2008.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público entregará un informe detallado a las Cámaras de Diputados y Senadores del Congreso de la Unión, que deberá ser enviado a más tardar el treinta y uno de octubre de 2008, de las personas físicas y morales que hayan sido sujetas a la aplicación de los párrafos anteriores de este artículo y los procesos deliberativos de la Junta de Gobierno del Servicio de Administración Tributaria para determinar los casos de incosteabilidad. Dicho informe deberá contener al menos lo siguiente: Sector, actividad, tipo de contribuyente y porcentaje de cancelación.

Asimismo, el informe a que se refiere el párrafo anterior deberá contener el reporte de las causas que originaron la incosteabilidad del cobro...".<sup>501</sup>

La autoridad podrá llevar a cabo la cancelación de créditos fiscales, manejando un supuesto; la incosteabilidad del cobro y elimina la imposibilidad práctica que finalmente, o por lo menos para este ejercicio fiscal, tanto en la disposición del CFF como en la Ley de Ingresos de la Federación, coinciden que al presentarse esta figura jurídica no permite la extinción de la obligación, es decir, no libera del pago al contribuyente.

## 2.8 La condonación

Esta figura jurídica encuentra su antecedente directo en la remisión del adeudo que existe en la legislación civil, en donde se expresa que cualquier persona puede renunciar a su derecho y remitir en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíba.<sup>502</sup>

Otra de las formas de extinción de las obligaciones, consistente en el perdón de la deuda, es decir, la condonación. Institución; tiene como base la autonomía de la voluntad de la autoridad y el respeto a los derechos de las personas.

En el CFF de 1938 en el artículo 50 ya se establecía la condonación<sup>503</sup>. También, en el CFF de 1967 en el artículo 30 se reguló<sup>504</sup>.

La nota más sobresaliente de dicha figura, es la forma como se encuentra regulada por el actual CFF en su carácter discrecional, lo anterior en oposición al carácter forzoso que revestía en ciertos casos, de conformidad con el CFF de 1967 en

<sup>501</sup> Véase el artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación. Vigente en 2008.

<sup>502</sup> Véase el artículo 2209 del Código Civil Federal. Vigente en 2008.

<sup>503</sup> Serán condonados o reducidos los créditos fiscales de cualquier naturaleza, cuando por causas de fuerza mayor o por calamidades públicas, se afecte la situación económica de alguna entidad o región de la República.

El ejecutivo Federal declarará mediante decreto reglamentario, los impuestos, derechos, productos o aprovechamientos sujetos a la franquicia y las regiones o entidades en las que se disfrutará de la misma. Véase el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1938.

<sup>504</sup> El Ejecutivo Federal, mediante disposiciones de carácter general, podrá condonar o en su caso eximir total o parcialmente los créditos fiscales cuando se afecte gravemente la situación de alguna región de la República o de alguna rama de las actividades económicas.

Las disposiciones que al efecto se dicten determinarán los créditos que se condonen, o en su caso se examinan, el importe o proporción de los beneficios, los sujetos que gozarán de los mismos, la región o la rama de actividad en las que se producirán sus efectos, los requisitos que deben satisfacerse y el periodo al que se apliquen. Véase artículo 30 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1967.

el artículo 31, en que además del carácter forzoso debía abarcar la totalidad de la multa.<sup>505</sup>

La tesis que emite el Pleno del TFF estableció:

**Condonación de multas. Improcedencia del juicio cuando se interpone en contra de la resolución que resuelve la condonación parcial.** Aun cuando en la instancia correspondiente el afectado expresamente solicita la condonación total, si de sus argumentos se desprende en forma indubitable que sólo invoca la reducción parcial de la multa, ya que en los términos del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación de 1967, la condonación total sólo procedía en dos supuestos; cuando se demuestra que no se cometió la infracción o que la persona a la que se le atribuye no es la responsable, y si a lo anterior se agrega que la autoridad resuelve en cuanto a la condonación parcial, dicha resolución no puede impugnarse ante el Tribunal Fiscal de conformidad con lo que disponía el artículo 167 del Código Tributario anterior.<sup>506</sup>

La condonación procedía; cuando se demostraba que no se cometió la infracción, así como a la persona que se le atribuía no era la responsable.

Esta institución ha sido incorporada a la legislación tributaria bajo esta denominación, y la define Arrijo Vizcaíno como “la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas”.<sup>507</sup>

Por lo que, la autoridad perdona la deuda del contribuyente, y a diferencia de la cancelación, sí extingue la obligación fiscal.

Los artículos 39 y 74 del CFF; regulan esta figura; el primero se refiere en general a la condonación de contribuciones y accesorios, mientras que el segundo sólo hace referencia a las multas.

### **2.8.1 El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación.**

Se expondrá lo correspondiente a la condonación que realiza el Ejecutivo Federal inserta en el artículo 39 del CFF en el que se señala:

“El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se

<sup>505</sup> Véase el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1967.

<sup>506</sup> RTFF. 2ª Época. Pleno. Tesis Aislada: II-TASS-6209. Año V. No. 54. Junio 1984. p. 1086.

<sup>507</sup> ARRIJO VIZCAINO, ADOLFO. *Op. Cit.*, 2004, p. 561.

haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados”.

La discrecionalidad para el otorgamiento de la condonación se refiere a dos momentos distintos. Primero, conocer sí se da alguno de los supuestos previstos. Segundo, dado el supuesto de que la autoridad llegue a la conclusión de que se afecte gravemente la situación de algún lugar o región, o una rama de la economía, etcétera. sin embargo, ni aun en tal supuesto la condonación adopta el carácter de forzosa sino que de nueva cuenta en forma discrecional decidirá el Ejecutivo si la concede o no.

Cuando se presentan causas de fuerza mayor que perjudiquen gravemente alguna región del país o alguna rama de la actividad económica, con el objeto de impedir que las cargas fiscales agraven aún más una situación de emergencia, se faculta al Ejecutivo Federal para que otorgue la condonación, total o parcial, de las correspondientes obligaciones tributarias durante un periodo determinado, a través de disposiciones de carácter general, es decir, emitir una resolución en la que se condone el pago de las contribuciones.

La Cuarta Sala del PJP, ha establecido:

**Facultades del ejecutivo para dictar resoluciones de carácter general en materia fiscal, alcance de las.** El artículo 39, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el

objeto, la base, la cuota, la tasa o tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de los mismos, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Ahora bien, es inexacto que este precepto permita al Ejecutivo Federal variar las disposiciones de las leyes fiscales cuando no se relacionan con el sujeto, el objeto, base, cuota, tasa o tarifa de los gravámenes, infracciones o sanciones de los mismos, pues el propio precepto debe interpretarse en consonancia con el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, de manera que si de acuerdo a este último precepto, la facultad reglamentaria del Presidente de la República consiste en proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, es evidente que en ningún caso está facultado para modificar o variar sus disposiciones a título de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, ni aun en el supuesto de que esas disposiciones no guarden relación con el sujeto, objeto, base, cuota, tasa o tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones.<sup>508</sup>

La posibilidad de que determinado sector o rama; por el acontecimiento inesperado como un terremoto, una inundación o una fuerte sequía; se encuentren en una situación desventajosa, el Ejecutivo haciendo uso de sus facultades puede dictar una condonación, en la cual generalmente no se requiere de una solicitud formal, ya que cuando se presenta cualquiera de las situaciones mencionadas, el Ejecutivo puede ejercer esa facultad discrecional, tanto de situaciones presentes como pasadas.

Un ejemplo por demás ilustrativo, lo es el desbordamiento de los ríos situados en los Estados del Sur del país (Tabasco, Chiapas), en el que la población de los alrededores, sufrió la pérdida de sus bienes y un considerado número de familias perdió su capital, situación que además de ser del conocimiento inmediato del Ejecutivo, lo fue de la población en general; por lo que, por publicación del Diario Oficial de la Federación del 7 de noviembre de 2007, el Ejecutivo aplica sus facultades discrecionales y condona a ese sector de la población, el pago de impuestos, y otorga facilidades para el cumplimiento de los mismos.<sup>509</sup>

En estos casos la finalidad es suavizar la carga tributaria en alguna región o en alguna rama de actividad, siempre en razón de la equidad; y para que opere se deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1. La debe otorgar el Ejecutivo Federal.
2. Debe ser general.
3. Procede por región o por rama de actividad; y
4. Debe estar autorizada por la ley.

<sup>508</sup> Semanario Judicial de la Federación, Tesis: 4a. IV/92. 8ª Época. Cuarta Sala. Tomo: IX, Marzo de 1992. p. 50.

<sup>509</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 7 de noviembre de 2007. p. 3.

Lo que se pretende con esta facultad es ayudar a quienes han sido víctimas de algún trastorno o calamidad ajeno a su voluntad, con el objeto de impedir que a su vez se cierren fuentes generadoras de empleo. Si las cargas tributarias no guardan una proporción adecuada con la capacidad económica de los contribuyentes, se corre el riesgo de que, a consecuencia de dichas cargas, determinadas fuentes de actividad económica se cierren. Lo cual ocasiona graves perjuicios no sólo al Fisco, sino también a la comunidad, puesto que desaparecen centros generadores de trabajo, empleo e impuestos.

Ya que, “sólo en casos muy especiales, o más bien excepcionales, puede admitirse que el contribuyente deje de cumplir con su obligación fiscal y que el Estado no sólo no se lo exija, sino que, además tome la iniciativa y mediante un decreto declare extinguida total o parcialmente la obligación fiscal; son los casos en que se presentan situaciones extraordinarias que afectan gravemente a la economía del Estado, ya sea en forma general, o bien en forma parcial”.<sup>510</sup>

La condonación de tributos sólo puede hacerse a título general y nunca particular, porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio caprichoso del poder por parte de los administradores del impuesto.

### **2.8.2 El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación**

Tratándose de la condonación de créditos derivados de multas, ésta tiene otro contenido, y otro procedimiento.

Resulta perfectamente lógica la existencia de la figura de la condonación de multas, ya que como el importe de las mismas siempre se fija con base en el criterio de la autoridad sancionadora, existe siempre la posibilidad de que al apreciar otra autoridad que no sea de la SHCP, de nueva cuenta las circunstancias que dieron origen a la infracción, considere que debe modificarse el monto de la multa inicialmente impuesta o bien que debe proceder su total condonación.

La materia de condonación de multas esta prevista en el artículo 74 del CFF, en el cual se dispone:

“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y

---

<sup>510</sup> RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL. *Op. Cit.*, pp. 132 y 133.

Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación".

El requisito previo para estar en condiciones de solicitar la condonación de multas es que éstas tengan jurídicamente el carácter de definitivas, es decir, que no se hayan impugnado, habiendo transcurrido el plazo para ello o que habiéndose combatido se haya obtenido resolución adversa.

Para que una solicitud de condonación proceda en favor de un contribuyente será necesario que se reúnan los siguientes elementos:

- Que se trate de multas. Esta condonación no procede para ningún otro crédito fiscal.
- Que sea precedida por una solicitud presentada por el infractor, en donde exponga las razones que invoca para solicitar la condonación.
- La autoridad fiscal, haciendo uso de sus facultades discrecionales, apreciará la situación y dictará o negará la condonación solicitada, así como la proporción en que sea condonada la multa, y su resolución, en caso de ser desfavorable al particular, no podrá ser controvertida mediante la interposición de los medios de defensa, que establece la LFPCA.

El CFF da a la condonación un carácter enteramente discrecional; así lo reconoce la ejecutoria, que a continuación indica:

**Condonación fiscal. Es improcedente el juicio de nulidad ante el tribunal fiscal de la federación tendiente a impugnar la legalidad de su negativa.** Del análisis del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, se obtiene que es improcedente el juicio de nulidad que se interpone en contra de las resoluciones que se dictan respecto de solicitudes de condonación de multas, toda vez que dicha disposición no se concreta a excluir el ejercicio de los medios de defensa contemplados en determinados títulos o capítulos del Código Fiscal de la Federación, sino que, en términos generales, excluye la posibilidad de acudir a la totalidad de los medios de defensa que se establecen en él, lo cual se explica si se tiene en cuenta que el propio precepto no impone a la autoridad administrativa la obligación de condonar multas, sino que únicamente contempla una facultad discrecional, además de que por la naturaleza misma de la condonación, en cuanto a que recae

sobre multas que han quedado firmes en donde no existe duda legal sobre la infracción en que se incurrió, su importe pertenece al erario público y, por ende, el Estado no puede disponer del mismo en beneficio de los particulares, salvo los casos en que excepcionalmente se justifique; de ahí que al no contemplarse en el citado artículo un derecho para el contribuyente sino una facultad discrecional, ello conduce a estimar que en contra de las resoluciones que recaen a las solicitudes de condonación de multas, el juicio contencioso administrativo es improcedente. Lo mismo sucede aunque la solicitud de condonación de multas se haya apoyado en la regla 97-A, contenida en la tercera resolución que reforma, adiciona y deroga a la que establece para mil novecientos noventa y cuatro reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos publicada en el Diario Oficial de doce de octubre de mil novecientos noventa y cuatro, que dispone que se condonarán las multas impuestas por la diferencia que exista entre el total y mil nuevos pesos, cuando el contribuyente se ubique en los casos específicos que se enumeran en la misma, pues esta disposición no debe interpretarse como un derecho absoluto del gobernado a que se condonen las multas impuestas y a que, por ende, en estos casos específicos se encuentre en posibilidad de acudir al juicio de nulidad; por una parte, porque la referida regla 97-A no surge en forma desvinculada del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, sino únicamente como una adición o complemento, pero fundamentalmente, porque dichas reglas no pueden estar por encima del Código Fiscal de la Federación, concretamente del referido artículo 74 que en términos generales dispone que las solicitudes de condonación de multas no constituirán instancia y que las resoluciones que se dicten al respecto, no podrán ser impugnadas mediante los medios de defensa que establece dicho código.<sup>511</sup>

Lo anterior constituye, a juicio de Lomelí Cerezo, un retroceso en la regulación de la condonación, porque actualmente en virtud de la aplicación del artículo 74 del CFF, aunque existan las circunstancias mencionadas, que hacen que la multa sea injustificada, puede suceder que se niegue su condonación, sin que el afectado pueda acudir a los medios de defensa establecidos en el Código Tributario.<sup>512</sup>

Sin embargo, esa negativa, al igual que cualquiera otra resolución discrecional, podría ser combatida mediante el juicio de amparo, toda vez que, conforme a la jurisprudencia de la SCJN, el ejercicio de las facultades discrecionales otorgadas a las autoridades no debe ser arbitrario o caprichoso. En esa jurisprudencia se expresa:

**Facultades discrecionales. Apreciación del uso indebido de ella en el juicio de amparo.** El uso del arbitrio o de la facultad discrecional que se concede a la autoridad administrativa puede censurarse en el juicio de amparo, cuando se ejercita en forma arbitraria o caprichosa, cuando la decisión no invoca las circunstancias que concretamente se refieren al caso

<sup>511</sup> Semanario Judicial de la Federación, Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, de junio de 1997. X época, T. V, p. 731.  
<sup>512</sup> Véase a LOMELÍ CEREZO, MARGARITA. *Derecho fiscal represivo*, Tercera edición, Porrúa, México, 1998, p. 230.



discutido, cuando éstas resultan alteradas o son inexactos los hechos en que se pretende apoyar la resolución, o cuando el razonamiento en que la misma se apoya es contrario a las reglas de la lógica.<sup>513</sup>

Por lo que, la condonación en el sistema jurídico mexicano puede ser:

a) "Total o forzosa. Se presenta la aplicación de una condonación total en los casos en que las autoridades mediante pruebas fehacientes detectan que la persona no cometió la infracción de la que supuestamente deriva la multa.

No es un medio de extinguir las obligaciones, porque las multas, únicas condonables, no tienen carácter de obligación, sino de sanción por el incumplimiento y, además, la condonación total es un verdadero recurso administrativo que se interpone para que la Hacienda revoque la multa.

b) Parcial o por gracia. Resulta ser la más frecuente y por lo mismo es una facultad discrecional de la autoridad que juzgando las causas que originaron la infracción de la que se deriva la multa, hacen una reducción del monto original señalado a la infracción".<sup>514</sup>

En la llamada condonación parcial, se le otorgan al fisco facultades para perdonar a título particular las multas impuestas a los infractores.

La multa es un ingreso accesorio cuyo objetivo fundamental es de carácter correctivo o disciplinario y, por consiguiente, si como sucede en ciertos casos, se obtiene del contribuyente el ajustamiento de su conducta desviada a los cauces marcados por las disposiciones legales, éste puede, obtener que se le condone en forma total o parcial el importe de la multa impuesta.

La condonación no es la solución legal al problema de la irrenunciabilidad del Estado a su atribución de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, cuando esa exigencia no es conveniente por razones de equidad; sino que aquí la finalidad es atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en la aplicación de las sanciones.

Se ha considerado como un tercer tipo de condonación, la contenida en el artículo 70-A del CFF, en el cual se indica:

"Cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades fiscales hubieren determinado la omisión total o parcial del pago de contribuciones, sin que éstas incluyan las retenidas, recaudadas o trasladadas, el infractor podrá solicitar los beneficios que este artículo otorga, siempre que declare bajo protesta de decir verdad que cumple todos los siguientes requisitos:

<sup>513</sup> Apéndice de Jurisprudencia 1917-1085, Tercer Tribunal Colegiado, Parte II, Segunda Sala, p. 628.

<sup>514</sup> SANCHEZ PIÑA, JOSÉ DE JESÚS. *Nociones de derecho fiscal*, Quinta edición, Primera reimpresión, Editorial, PAC, S. A. de C. V., México, 1998, p. 50.

I. Haber presentado los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales.

II. Que no se determinaron diferencias a su cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10%, respecto de las que hubiera declarado o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en un 10% a las realmente sufridas, en caso de que las autoridades hubieran ejercido facultades de comprobación respecto de cualquiera de los tres últimos ejercicios fiscales.

III. En el caso de que esté obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado u opte por hacerlo, en los términos de los artículos 32-A y 52 de este Código, no se hubieran observado omisiones respecto al cumplimiento de sus obligaciones, o habiéndose hecho éstas, las mismas hubieran sido corregidas por el contribuyente.

IV. Haber cumplido los requerimientos que, en su caso, le hubieren hecho las autoridades fiscales en los tres últimos ejercicios fiscales.

V. No haber incurrido en alguna de las agravantes a que se refiere el artículo 75 de este Código al momento en que las autoridades fiscales impongan la multa.

VI. No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones penales, por delitos previstos en la legislación fiscal o no haber sido condenado por delitos fiscales.

VII. No haber solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

Las autoridades fiscales para verificar lo anterior podrán requerir al infractor, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la fecha en que hubiera presentado la solicitud a que se refiere este artículo, los datos, informes o documentos que considere necesarios. Para tal efecto, se requerirá al infractor a fin de que en un plazo máximo de quince días cumpla con lo solicitado por las autoridades fiscales, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, no será procedente la reducción a que se refiere este artículo...".

Con relación a este precepto legal, se encuentra la reducción de multas cuya característica principal es que se encuentren firmes, y esa reducción puede ser en un 100%, es decir el total del adeudo, siempre y cuando se cumplan los requisitos que para tal efecto se establecen.

Se puede ver, que existe cierta similitud con el artículo 74 del CFF; no obstante el procedimiento y el contenido al condonarse las multas es distinto.

### 2.8.3 La facultad discrecional

Se ha hecho mención de manera reiterada de la facultad discrecional, que tiene tanto el Ejecutivo Federal como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para condonar, es preciso decir que la facultad discrecional ha sido considerada como:

1. "Una libertad que el orden jurídico da a la administración para la elección oportuna y eficaz de los medios y el momento de su actividad, dentro de los fines de la ley".<sup>515</sup>

La facultad discrecional ha sido señalada por Sánchez León como "una libertad jurídica, permitida al órgano ejecutivo por la ley, para la elección y apreciación oportuna y eficaz del momento, medio o modo de su acción en el obrar administrativo, hallándose limitada en cuanto al fin o propósito que debe perseguir necesariamente y que se encuentra previsto expresa o implícitamente en la propia norma jurídica".<sup>516</sup>

El tratadista Rafael Bielsa sostiene que "lo discrecional es la libertad que la ley da a la autoridad para que elija el camino, los medios y el momento de su acción, precisamente para la mayor satisfacción del propósito de la ley".<sup>517</sup>

2. "La potestad que tiene la administración de apreciar el interés público con el fin de decidir la conveniencia o no de la acción administrativa".<sup>518</sup>

Esto lo apoya, el argentino Manuel María Diez, quien afirma "que existe actividad discrecional cuando el contenido o la modalidad del acto no está determinado, o lo está solamente con referencia a elementos y condiciones relacionadas con una apreciación subjetiva del interés público".<sup>519</sup>

3. La capacidad de obrar de la autoridad para actuar con fundamento en hechos cuya prueba o no es posible o no está obligada a suministrar.

Antonio Carrillo indica que cuando las leyes hablan de bienestar general, necesidades colectivas, conveniencia social, etcétera, condicionando a ellas determinada acción estatal, atribuyen un poder discrecional en cuanto que la autoridad o no puede o no esta obligada a probar elementos o datos de esa generalidad.<sup>520</sup>

La facultad discrecional es aquella potestad que el derecho objetivo otorga a un órgano del Estado, con el objeto de que éste utilice su libre apreciación sobre la emisión

<sup>515</sup> CARRILLO GAMBOA, Francisco. "La facultad discrecional y desvío de poder en materia fiscal y más ampliamente en materia administrativa". *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo V, 1982, México, p. 47.

<sup>516</sup> SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO. *Derecho fiscal mexicano*, Sexta edición, Cárdenas Editor, México, 1983, p. 242.

<sup>517</sup> BIELSA, RAFAEL. *Sobre lo contencioso administrativo*, Tercera edición, Editorial Castellví, Santa Fé, Argentina, 1964, pp. 74 y 75.

<sup>518</sup> CARRILLO GAMBOA, Francisco. *Op. Cit.*, p. 47.

<sup>519</sup> DIEZ, MANUEL MARÍA. *Op. Cit.*, 1965, p. 151.

<sup>520</sup> CARRILLO FLORES, ANTONIO. *La justicia federal y la administración pública*, Segunda edición, Porrúa, México, 1973, p. 70.

o bien el contenido de un acto determinado, con el fin de satisfacer el propósito de la ley.

Destaca el concepto que el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito del PJF, en jurisprudencia ha sostenido, que existe una facultad discrecional cuando la norma jurídica prevé una hipótesis de hecho a la que la autoridad puede aplicar o no, la consecuencia legal prevista en la propia norma.<sup>521</sup> Es decir, no basta que se satisfaga la hipótesis para que legalmente se deba aplicar la consecuencia, sino que ésta queda a la discreción de la autoridad.

El TFJFA ha señalado en diversas resoluciones dictadas por su Sala Superior, el concepto y el alcance jurídico de la facultad discrecional; encontrándose uno de los principales criterios, en el que se indica:

En la revisión número 973/78 se consideró qué debe entenderse por facultades discrecionales, como aquéllas que tiene la autoridad para actuar conforme a cierta libertad o arbitrio que la ley le otorga, es decir, que no se trata de una facultad que la autoridad está obligada a ejercitar una vez que se cumplan ciertas condiciones previstas en las disposiciones legales, pues en este caso se trataría de facultades regladas. Asimismo, indica que esa libertad de la autoridad debe ser ejercitada dentro de un marco legal y siempre sobre la base de las garantías individuales de los ciudadanos.<sup>522</sup>

Quiere decir, que la autoridad tiene cierta libertad, para actuar; y ésta puede ser limitada, de acuerdo al fin que persigue.

Juan Francisco Linares al hablar de esta facultad, indica que se refiere a ciertas atribuciones que en las leyes le dejan al órgano de aplicación en forma más o menos vaga, mediante fórmulas elásticas.<sup>523</sup> Esta potestad de ninguna manera significa que la autoridad puede producir actos administrativos sin cumplir con los requisitos de legalidad, pues habrán de satisfacerse los lineamientos consignados en el artículo 16 de la CPEUM.

El que un acto sea discrecional no significa el incumplimiento de esta garantía, por lo que no deberá rebasar los límites que para el ejercicio de sus facultades le asigne la ley.

La Segunda Sala de la SCJN, ha sostenido en jurisprudencia la posibilidad de enjuiciar el uso de la facultad discrecional, y se apoya en lo siguiente:

<sup>521</sup> Véase el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tesis: I.1o.A.107 A, Tomo: XVIII, Noviembre de 2003, p. 967.

<sup>522</sup> CARRILLO GAMBOA, Francisco. *Op. Cit.*, pp. 47-49.

<sup>523</sup> Véase a LINARES, JUAN FRANCISCO. *Derecho administrativo*, Primera reimpresión, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2000, p. 18.

**El uso del arbitrio o de la facultad discrecional.** El uso del arbitrio o de la facultad discrecional que se concede a la autoridad administrativa puede censurarse en el juicio de amparo, cuando se ejercita en forma arbitraria o caprichosa, cuando la decisión no invoca las circunstancias que concretamente se refieren al caso discutido, cuando éstas resultan alteradas o son inexactos los hechos en que se pretende apoyar la resolución, o cuando el razonamiento en que la misma se apoya es contrario a las reglas de la lógica.<sup>524</sup>

El juicio de amparo viene a limitar la facultad discrecional concedida, toda vez que, a la autoridad se le concede esa facultad que se encuentra limitada por la norma, y en el caso concreto a través del juicio de amparo.

Por lo que, “el uso de la facultad discrecional debe ejercitarse en forma razonable, conveniente, justa, conforme a argumentos lógicos de parte de la autoridad, sin usar un criterio subjetivo propio, sino que se debe proceder de acuerdo a los requisitos, condiciones y noción señalada en la ley, por ello, cuando se ejercite la facultad discrecional con un fin ajeno o distinto al previsto, se estará infringiendo la esencia de la autorización que implica la facultad discrecional”.<sup>525</sup>

Alfonso Cortina ha dicho que la regla que regula los actos de la Administración Pública dentro de un estado de derecho, es la de que los órganos del Estado se encuentran obligados a actuar dentro del criterio rígidamente definido por la ley.<sup>526</sup>

Para Nava Negrete no existe facultad discrecional absoluta, sólo en algunos aspectos, así por ejemplo sobre la oportunidad en realizar determinados actos, en el empleo de ciertos medios, en obrar o no ante algunas situaciones, etcétera, paralelamente puede convivir tal discrecionalidad con la obligación de la ley de seguir un interés público fijo, actuar sólo ante una causa de utilidad pública o utilizar necesariamente ciertas reglas técnicas, etcétera.<sup>527</sup>

Evidentemente, la discrecionalidad con que pueden actuar las autoridades, no es tan absoluta como para que deje llegar a la arbitrariedad en las resoluciones, sino el contar con los elementos suficientes que les permitan actuar.

## **2.9 La prescripción fiscal**

La prescripción y la caducidad son instituciones que en un plano ideal de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes no deberían existir, pues en tal plano ideal todos los

<sup>524</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Tesis jurisprudencial No. 396, 1917-1975, tercera parte, p. 653.

<sup>525</sup> FIORINI, BARTOLOME A. *Op. Cit.*, 1965, p. 36. Véase a SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO. *Op. Cit.*, p. 245.

<sup>526</sup> No obstante, no sucede lo mismo en el campo del derecho administrativo, en el cual las leyes positivas que regulan la actuación de la Administración Pública, en el que no existe un rígido mecanismo legal sobre los actos que deban efectuar los administradores, por tener ellos, derivado de la ley, un determinado campo libre de acción; esta libertad de acción que dentro de cierta esfera, la ley concede al administrador es lo que se denomina facultad discrecional. Véase a CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO. *Op. Cit.*, 1981, pp. 200 a 202. Véase a FERRER MAC-GREGOR POISOT, Lourdes Amalia. *Op. Cit.*, pp. 258 y 259.

<sup>527</sup> Véase a NAVA NEGRETE, ALFONSO. *Op. Cit.*, 1959, p 55.

contribuyentes pagarían puntualmente sus adeudos fiscales, determinando correctamente sus obligaciones y las autoridades no tendrían necesidad de usar sus facultades revisoras del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.<sup>528</sup>

La influencia del tiempo en el procedimiento fiscal es de importancia decisiva, pues la eficacia y efectos de los actos de la autoridad y del particular dependerán de la oportunidad con que se efectúen.

Respecto de esta circunstancia, cabe hacer una comparación entre dos figuras jurídicas, por demás importantes, la prescripción y la caducidad. La doctrina, en esta materia, hace una distinción tajante entre dos aspectos del tiempo en la vida de la obligación tributaria, primero en la prescripción, al decir que:

La palabra prescripción deriva del “término latino *prescribere* que significa adquirir un derecho real o extinguirse un derecho o acción de cualquier clase por el transcurso del tiempo en las condiciones previstas por la ley”.<sup>529</sup>

Lo cual quiere decir, que la prescripción es la extinción de un derecho por el simple transcurso del tiempo.

La prescripción tiene su origen en el derecho civil; siguiendo lo dispuesto en los artículos 1135 y 1136 del CCVF,<sup>530</sup> se entiende como el medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, por el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley.

La tradición civilista divide la prescripción en adquisitiva y extintiva de obligaciones. A la primera también se le denomina positiva, en tanto que a la segunda se le llama negativa, éstas son:

1. “Adquisitiva o Positiva. Constituye un medio legal para adquirir determinados bienes; por ejemplo, de acuerdo con el Derecho Civil, una persona que posea un bien inmueble a título de dueño, de buena fe, en forma pública, pacífica y continua durante un lapso de cinco años, cuando menos, adquiere el pleno derecho de propiedad sobre el mismo.

2. Liberatoria o Negativa. Ésta consiste en la extinción de una obligación y del correlativo derecho de hacerla efectiva”.<sup>531</sup>

En el Derecho Fiscal la única prescripción que se tiene es la liberatoria, que es la forma de extinguir dos tipos de obligaciones:

<sup>528</sup> Véase a HERNÁNDEZ CARMONA, Edgar. “Algunas consideraciones en torno a la constitucionalidad del nuevo Código Fiscal de la Federación”, *Revista el Foro*, Números 9 y 10, Enero-Junio de 1982, México, p. 162.

<sup>529</sup> *Diccionario de la Lengua Española. Op. Cit.*, 2001, p. 1239.

<sup>530</sup> Véase el artículo 1135 y 1136 del Código Civil Federal. Vigente en 2008.

<sup>531</sup> BORJA SORIANO, MANUEL. *Teoría general de las obligaciones*, Décima octava edición, Porrúa, México, 2001, p. 649.

A. La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar impuestos o contribuciones.

B. La obligación a cargo de las autoridades fiscales de devolver a los contribuyentes en cantidades que éstos le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a la ley; por ejemplo, un pago de lo indebido, tratándose del Impuesto al Valor Agregado, procede la devolución, bajo ciertas condiciones, del importe que se hubiere cubierto.

El destacado jurista Rafael Bielsa, expresa al respecto: “La prescripción existe en el derecho fiscal, pues por privilegiado que sea el fisco, el orden jurídico requiere que el tiempo ponga término a toda obligación, pasado un plazo determinado por la ley, en el que se presume que la inercia del acreedor es prueba de su falta de interés en mantener una situación que le beneficia”.<sup>532</sup>

El tiempo no puede transcurrir indefinidamente para el cumplimiento de toda obligación, y por ello la existencia de la prescripción.

Algunos autores han dicho que la prescripción es “una forma de extinguir tributos o contribuciones a cargo de particulares, así como la obligación a cargo del fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente y que conforme a la ley procedan, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de cinco años, contados a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en la que el pago indebido se efectúa”.<sup>533</sup>

En materia fiscal la prescripción es el medio legal para extinguir obligaciones tanto a cargo de los contribuyentes como de las autoridades fiscales, por el transcurso del tiempo, previo al cumplimiento de los requisitos que establecen las leyes fiscales.

Si el Fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, no puede indefinidamente subsistir su derecho a percibir ciertas cantidades que en periodos anteriores eran obligatorias, así como también, debe sancionarse cuando el contribuyente deje de reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente.

En el CFF de 1938 en el artículo 55, se disponía que la prescripción de la facultad de las autoridades fiscales para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias y la prescripción de los créditos mismos, era excepción que podía oponerse como extintiva de la acción fiscal; esto es, daba un tratamiento similar a dos figuras jurídicas distintas (caducidad y prescripción).<sup>534</sup>

<sup>532</sup> BIELSA RAFAEL. *Op. Cit.*, 1964, p. 153.

<sup>533</sup> ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO. *Op. Cit.*, 2004, p. 564. Véase a LOMELÍ CEREZO, MARGARITA. *Grandes temas del derecho tributario, Serie Obras-Homenaje*, Varios autores, Unidad Editorial Universidad Guadalajara, México, 1995, p. 2. Véase a ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO ARTURO. *Op. Cit.*, 2002, p. 35.

<sup>534</sup> Véase el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1938.

Ese error fue corregido en el ordenamiento fiscal de 1967 en el que se separa la prescripción como institución de derecho sustantivo, de otra de carácter procesal que es la extinción de las facultades de las autoridades fiscales. La pérdida de facultades no debe confundirse con la prescripción, ya que ésta supone la existencia de un crédito que se extinga y las facultades de la autoridad para actuar no suponen necesariamente la existencia de crédito; que mejor dicho corresponde a la caducidad.

En el artículo 32 del CFF de 1967 se estableció un modo de extinción de los créditos fiscales, es decir, el derecho de los particulares para que en el término de cinco años, por prescripción, se extingan sus obligaciones ante el fisco federal y en el artículo 88 se indicaron las facultades de la SHCP para determinar la existencia de obligaciones fiscales, se extinguen en el término de cinco años; entre otras.<sup>535</sup>

Tales conceptos merecieron la atención de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al expresar:

**Prescripción y extinción de facultades de las autoridades fiscales. Código Fiscal de 1938 y Código Fiscal vigente.** El artículo 55 del Código Fiscal derogado disponía que la prescripción de la facultad de las autoridades fiscales para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias y la prescripción de los créditos mismos, era excepción que podría oponerse como extintiva de la acción fiscal. Como puede observarse, en dicha disposición se contemplaban la prescripción y otra institución, propiamente de carácter procesal, o sea la de extinción de las facultades de las autoridades fiscales, que son instituciones jurídicas distintas, ya que se decía que prescribían tanto las facultades de las autoridades fiscales para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias, como los créditos mismos. Sin embargo, en el Código Fiscal vigente el legislador dio un tratamiento diferente a la prescripción como medio legal para la extinción de las obligaciones ante el fisco federal y los créditos a favor de éste, y lo que constituye una caducidad, a saber, la extinción de facultades para actuar de las autoridades fiscales. Efectivamente, el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación contiene una norma de derecho sustantivo que establece un modo de extinción de los créditos fiscales, al prever el derecho de los particulares para que, por prescripción, en el término de cinco años, se extingan sus obligaciones ante el fisco federal y los créditos a favor de éste por impuestos, derechos, productos o aprovechamientos. Por su parte el artículo 88 del ordenamiento legal sujeto a estudio establece que las facultades de la Secretaría de Hacienda para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones, se extinguen en el término de cinco años, no sujeto a interrupción ni suspensión. Este numeral también

---

<sup>535</sup> Véase el artículo 32 y 88 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1967.



contempla un medio de extinción, pero referido únicamente a las facultades de las autoridades para actuar, pues ya ejercitadas las facultades legales y determinado el crédito, la extinción de este último se rige por las reglas relativas a la prescripción.<sup>536</sup>

Genealogía:

Informe 1970, Segunda Parte, Segunda Sala, página 113.

Informe 1974, Segunda Parte, Segunda Sala, tesis 27, página 103.

Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, tesis 291, página 477.

En el CFF de 1983, se siguió la misma idea que inspiró el derogado CFF de 1967, pues se contempla tanto la figura de la caducidad (artículo 67) como la de la prescripción (artículos 22 y 146).

La prescripción presenta problemas específicos de la materia fiscal en cuatro aspectos, que son:

#### I. Prescripción de créditos fiscales

Se encuentra regulada en el artículo 146 del CFF vigente, en el que se dispone:

“El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

La declaratoria de prescripción de los créditos fiscales podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudadora o a petición del contribuyente”.

Se presentan los requisitos para la prescripción, en primer lugar la existencia de un crédito fiscal exigible; el que haya transcurrido en forma ininterrumpida un plazo de

---

<sup>536</sup> Semanario Judicial de la Federación, Jurisprudencia, Séptima Época, Segunda Sala, Materia: Administrativa, Tomo: 72 Tercera Parte, p. 52.

cinco años; no haber cobrado la autoridad el crédito fiscal en ese plazo y que no exista una causa legal que suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, de la autoridad competente.

Esto es, el precepto contiene una norma de carácter sustantivo, pues prevé la extinción de los créditos fiscales por el transcurso del tiempo, a esa extinción la denomina expresamente como prescripción.

Por lo demás, pudiera pensarse que existen criterios contradictorios con relación al momento en que debe empezar a correr el término prescriptorio; pero, esto no es así, en virtud de lo dispuesto por la tesis aislada, emitida por el Tercer Tribunal Colegiado del PJF que indicó:

**Prescripción. Para que pueda comenzar su cómputo, es necesaria la determinación del crédito.** El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación contiene una norma de carácter sustantivo, en tanto contempla la extinción de los créditos fiscales por el transcurso del tiempo (cinco años). A esa extinción la denomina expresamente como prescripción. Así, el mencionado numeral está ubicado en el capítulo III, llamado "Del procedimiento administrativo de ejecución" e instituye que el término para que se actualice la figura de la prescripción inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Al hablarse de pago, se entiende que previamente fue determinado un crédito, por lo que no puede sostenerse, válidamente, que el citado numeral se refiera a la extinción de las facultades del fisco. Para que inicie el plazo de cinco años a que se refiere el artículo 146 que se comenta, y a fin de que pueda estimarse actualizada la prescripción, es necesario que exista previamente la determinación de un crédito y que el contribuyente no realice el pago correspondiente o garantice su monto dentro del plazo previsto en la legislación tributaria federal, pues de otra manera no se entendería que el Código Fiscal de la Federación distinguiera entre caducidad y prescripción, y que el citado artículo 146 hablara de "crédito fiscal", así como que el término para su "prescripción" inicia a partir de la fecha en que el "pago" pudo ser legalmente exigido. Luego, en el caso de que se interponga algún medio de defensa en contra de la determinación del crédito por parte del fisco, será hasta el momento en que se notifique al contribuyente la resolución que confirmó esa determinación, cuando inicie el término de la prescripción, pues es hasta este momento cuando el pago puede ser legalmente exigido.<sup>537</sup>

Revisión fiscal 109/2002. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes. 4 de julio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Jorge Arturo Porras Gutiérrez.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, Tomo III, Materia Administrativa, página 338, tesis 318, de rubro: "PRESCRIPCIÓN

<sup>537</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tercer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa del Sexto Circuito, Tesis aislada, Novena Época, Tomo: XVI, Diciembre de 2002, Tesis: VI.3o.A.102 A, p. 816.

PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE".

Los créditos fiscales se extinguen por prescripción, es decir, por el transcurso del tiempo; el inicio del cómputo de la misma, se tomará a partir de que el pago pueda ser legalmente exigible; esto es, se entiende la existencia de un crédito fiscal determinado, ya que, precisamente para que el pago pueda exigirse, será necesario que exista un adeudo en cantidad líquida a favor del fisco federal, susceptible a requerirse; que no se hubiera pagado, o bien, por el que no se otorgó garantía en el plazo legalmente establecido.

Además, para el caso de que se impugne la determinación de ese crédito, el contribuyente tiene el plazo de 45 días para pagar el crédito o para garantizarlo, de acuerdo a lo que regula el artículo 65 del CFF, ese crédito se hará exigible a partir del día 46,<sup>538</sup> y la prescripción se computará a partir de la notificación al contribuyente de la resolución que confirme la determinación.

Asimismo, se presenta la posibilidad de que la prescripción se interrumpa con cada gestión de cobro del crédito fiscal que la autoridad realice a través del procedimiento administrativo de ejecución, es decir, con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor,<sup>539</sup> así como, por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito, y finalmente cuando el deudor desocupe su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio o se hubiere señalado en forma incorrecta.

La tesis jurisprudencial emitida por la Segunda Sala de la SCJN, que resuelve la contradicción de tesis número 50/2004, señala:

**Prescripción en materia fiscal. Su plazo se interrumpe con cada gestión de cobro, aun cuando sea declarada su nulidad por vicios formales.** De conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el plazo de prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Bajo esa óptica, el término de cinco años previsto en el referido precepto para que opere la prescripción de un crédito fiscal cuyo pago se exige al deudor principal o, en su caso, a la institución afianzadora, se interrumpe con cada gestión de cobro efectuada por la autoridad hacendaria competente, aun en el supuesto de que se combata y sea declarada su nulidad para efectos, por contener algún vicio

<sup>538</sup> Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación. Véase el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

<sup>539</sup> Se entiende gestión de cobro, cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. Véase a SÁNCHEZ PIÑA, JOSÉ DE JESÚS. *Op. Cit.*, p. 90

de carácter formal. Ello es así, pues el acto fundamental que da lugar a la interrupción del plazo de la prescripción lo es la notificación, por la cual se hace saber al deudor la existencia del crédito fiscal cuyo pago se le requiere, así como cualquier actuación de la autoridad tendente a hacerlo efectivo, es decir, la circunstancia de que el actor quede enterado de su obligación o del procedimiento de ejecución seguido en su contra, lo que se corrobora con el indicado artículo 146 al establecer como una forma de interrumpir el término de la prescripción, el reconocimiento expreso o tácito del deudor respecto de la existencia del crédito, de donde se sigue que tal interrupción no necesariamente está condicionada a la subsistencia del acto que constituye la gestión de cobro, sino a la circunstancia de que el deudor tenga pleno conocimiento de la existencia del crédito fiscal exigido por la autoridad hacendaria.<sup>540</sup>

Contradicción de tesis 50/2004-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero del Décimo Sexto Circuito, Octavo y Noveno, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 10 de septiembre de 2004, Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Marcia Nava Aguilar.

Tesis de jurisprudencia 141/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintidós de septiembre de dos mil cuatro.

La prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que la autoridad notifique al contribuyente, y el reconocimiento expreso o tácito que éste realice respecto del crédito fiscal. Pese a ello, la interrupción no se condiciona a la subsistencia del acto de gestión de cobro en sí, sino a que el contribuyente tenga conocimiento del crédito fiscal que le exige la autoridad.

El plazo de la prescripción tiene la posibilidad de suspenderse, cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 del CFF.<sup>541</sup>

---

<sup>540</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, Segunda Sala, Jurisprudencia, Octubre de 2004, Tesis: 2ª./J. 141/2004, p. 377.

<sup>541</sup> No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida, se pagarán los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.

Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

Si se controvierten sólo determinados conceptos de la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal, el particular pagará la parte consentida del crédito y los recargos correspondientes, mediante declaración complementaria y garantizará la parte controvertida y sus recargos... Véase el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

Por lo que, mientras se mantenga suspendido el procedimiento de ejecución respecto de un crédito, no se da el supuesto de exigibilidad del mismo, el cual es indispensable para que corra la prescripción y en consecuencia ésta no corre.

II. Prescripción de devolver lo pagado indebidamente, regulado en el artículo 22 del CFF, que menciona:

“Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en las leyes que los establezcan.

Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firmes, de autoridad competente, en cuyo caso, podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos de este artículo, nace cuando dicho acto se anule. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, los que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del antepenúltimo párrafo de este artículo.

Cuando en una solicitud de devolución existan errores en los datos contenidos en la misma, la autoridad requerirá al contribuyente para que mediante escrito y en un plazo de 10 días aclare dichos datos, apercibiéndolo que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. En este supuesto no será necesario presentar una nueva solicitud cuando los datos erróneos sólo se hayan consignado en la solicitud o en los anexos. Dicho requerimiento suspenderá el plazo previsto para efectuar la devolución, durante el periodo

que transcurra entre el día hábil siguiente en que surta efectos la notificación del requerimiento y la fecha en que se atienda el requerimiento.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguiente a la fecha ...”<sup>542</sup>

De ahí que, se extingue la obligación de la autoridad de devolver el pago de lo indebido al contribuyente; si el contribuyente no solicita la devolución en el plazo de 5 años, contados a partir de que tenga derecho a solicitarlo, y el que sólo la autoridad puede declararlo.

III. Prescripción de la obligación de enterar las cuotas obrero-patronales o los capitales constitutivos al Seguro Social en el artículo 298 de la Ley del Seguro Social, se encuentra que:

“La obligación de enterar las cuotas y los capitales constitutivos, prescribirá a los cinco años de la fecha de su exigibilidad.

La prescripción se regirá en cuanto a su consumación e interrupción, por las disposiciones aplicables del Código Fiscal de la Federación”.

Se extingue la obligación de pago de las cuotas obrero patronales y de los capitales constitutivos; el cómputo se inicia a partir del día siguiente en que el patrón no cumpla con su obligación legal de realizar el pago de las cuotas o del capital constitutivo; y puede hacerse valer por las mismas vías que la prescripción regulada por el CFF.

#### IV. Prescripción de fianzas

Prescribe la facultad de las autoridades administrativas y fiscales para hacer efectivas las fianzas expedidas a su favor, si éstas, presentada la reclamación de la fianza a la afianzadora dentro de los 180 días posteriores a que se hizo exigible la fianza, no realizan el cobro de las mismas, de acuerdo a lo regula el artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas.<sup>543</sup>

Asimismo, los medios para hacer valer la prescripción, son:

a) Por vía de acción. Solicitando a la autoridad la declaratoria de prescripción del crédito fiscal, cuando ésta se haya consumado.

El Pleno del TFJFA a este respecto señaló:

**Prescripción. Su formulación en una solicitud planteada ante la autoridad administrativa.** De conformidad con lo ordenado por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el particular podrá solicitar la

<sup>542</sup> Véase el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

<sup>543</sup> Véase el artículo 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas. Vigente en 2008.

declaratoria de prescripción de créditos a su cargo ante la autoridad administrativa correspondiente, estando dicha autoridad obligada a resolver la petición que se le formula, tal y como le fue planteada en el escrito de solicitud, ya sea desestimándola o declarándola procedente, pero no podrá darle el carácter de un recurso administrativo y mucho menos resolverlo como tal.<sup>544</sup>

b) Por vía de excepción. Haciéndola valer como concepto de impugnación en el recurso o en el juicio interpuesto.

Como lo dice Porras y López la prescripción como modo de ganar y de perder la propiedad de las cosas, es una institución de derecho justo y moral, en sí misma conveniente y aún necesaria en el orden social, por los bienes que realiza en cuanto a la certeza y seguridad que a la propiedad presta por el mero hecho del transcurso del tiempo, los litigios que evita, lo que estimula a la vigencia del propietario, castigando su negligencia y premiando la buena fe, por tanto esa figura jurídica podrá aplicarse tanto en beneficio de la autoridad como del contribuyente.<sup>545</sup>

## 2.10 La caducidad

La palabra caducidad en sentido etimológico, “deriva del término latino *cado*, que significa caer, minar, extinguir, perder fuerza o vigor. Caducidad es pues, un medio de extinción de derechos por efecto de su no ejercicio, durante el tiempo establecido por la ley”.<sup>546</sup>

Y, “llamase caduco, del latín *caducus* a lo decrepito, a lo muy anciano, lo poco durable. Se dice que ha caducado lo que ha dejado de ser o perdido su efectividad. Caducidad es la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto o vigor, sea por falta de uso, por terminación de plazo o por otro motivo, alguna ley, decreto, costumbre, instrumento público”.<sup>547</sup> Esto es, lo que pierde su efecto o se extingue en un tiempo determinado por la ley.

Francisco Lerdo de Tejada ha dicho que la caducidad puede ser definida “como la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios o para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, por no ejercitarlas en el plazo de cinco años”.<sup>548</sup>

Se extinguen las facultades de las autoridades para determinar contribuciones o imponer sanciones por el transcurso del tiempo de cinco años.

<sup>544</sup> RTFF. 3ª Época. Pleno. Tesis Aislada: III-TASS-1496. Año III. No. 26. Febrero 1990. p. 31.

<sup>545</sup> Véase a PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Op. Cit.*, 1972, p. 136.

<sup>546</sup> ESCRICHE, JOAQUÍN. *Diccionario razonado*, Tomo I, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1979, p. 391. Véase a SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO. *Op. Cit.*, p. 231.

<sup>547</sup> ARRIJOJA VIZCAINO, ADOLFO Y OTROS. *Temas fiscales*, Editorial Themis, México, 1982, p. 194.

<sup>548</sup> LERDO DE TEJADA, FRANCISCO. *Código Fiscal de la Federación, Comentado y anotado*, Segunda edición, Editorial Centro de Investigación Tributaria, México, 1972, p. 121. Véase a ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO ARTURO. *Op. Cit.*, 2002, pp. 32 y 33.

Hernández Carmona la considera como "la extinción de un derecho por su no ejercicio. La caducidad extingue el derecho a realizar determinado acto, vencido el plazo que declara la Ley, sin necesidad de actividad alguna ni de autoridad de Juez ni de parte".<sup>549</sup>

La caducidad viene a ser la extinción de la facultad de la autoridad, para determinar el cobro de un crédito fiscal, y cuyo efecto no es el de extinguir la obligación fiscal, sino señalar que la autoridad hacendaria, ha perdido por el transcurso del tiempo sus facultades liquidatorias y sancionadoras.

Esta figura jurídica no es de reciente creación, el primer ordenamiento jurídico en incluirla fue la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1963, en su artículo 13;<sup>550</sup> para posteriormente incluirse en el CFF de 1967, en el artículo 88, y es hasta el CFF vigente, publicado en el Diario Oficial de la Federación, del 31 de diciembre de 1981 que la regula en el artículo 67, en el cual de manera general se establece:

"Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

---

<sup>549</sup> HERNÁNDEZ CARMONA, Edgar. *Op. Cit.*, 1982, p. 194.

<sup>550</sup> Véase el artículo 13 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Vigente en 1963.



IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracciones III, X y XVIII de este Código, el plazo será de cinco años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 de este Código; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos, se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente. Asimismo, el plazo a que hace referencia este artículo se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión... ” <sup>551</sup>

Las facultades para determinar las contribuciones omitidas y sus acciones, así como para imponer las sanciones correspondientes, se extinguen en:

---

<sup>551</sup> Véase el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

1. "El plazo de tres años para los casos de responsabilidad solidaria en casos de liquidación o quiebra, computándose a partir de que la garantía del interés fiscal no sea suficiente".<sup>552</sup>

2. En cinco años (es el plazo general), los cuales se computarán a partir:

- a) Del día siguiente a aquel en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo (extinguiéndose por ejercicios fiscales completos).
- b) Del día siguiente de que se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones, cuando no existe la obligación de pagarlas mediante declaración.
- c) Se hubiese cometido la infracción a las disposiciones fiscales, pero si la infracción fuere de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al que hubiere la consumación o se hubiere realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

3. El plazo será de 10 años; cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes; cuando no lleve contabilidad o cuando, estando obligado, no presente alguna declaración del ejercicio; en la inteligencia que dicho término se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio.

En este último supuesto, de presentarse espontáneamente una declaración omitida, el plazo de los 10 años se reducirá a 5 años, contados a partir del cumplimiento de la obligación.

Puede darse el caso de observar obligaciones fiscales que ya no pueden hacerse efectivas en virtud de haber operado la caducidad y que, sin embargo, no se han extinguido porque no ha operado la prescripción.

Posteriormente, con fecha 1o. de enero de 1992 fue reformado y adicionado el artículo 67 del CFF, con el objeto de ampliar las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, esta reforma si bien fortalece la capacidad recaudadora del Fisco Federal, reflejando la marcada tendencia que al respecto ha prevalecido en los últimos años, para toda clase de fines prácticos suprime el elemento que constituye la verdadera esencia jurídica de la caducidad en materia fiscal.<sup>553</sup>

<sup>552</sup> ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO ARTURO. *Op. Cit.*, 2002, p. 35.

<sup>553</sup> Véase a ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO. *Op. Cit.*, 2004, pp. 569 y 570.

Las autoridades fiscales se benefician de esta reforma, al mejorar sus facultades de comprobación fiscal, toda vez que, no existe forma de que los efectos de la caducidad se suspendan, ya que si esos derechos se ejercitan la caducidad simplemente no se configura. En cambio si, por cualquier motivo o circunstancia, esos derechos no se ejercitan la caducidad se consuma.

El artículo 67 quinto párrafo del CFF señala que la caducidad se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio. Si bien es cierto que a favor de este criterio puede alegarse que cuando se interpone algún medio de defensa legal es por que la autoridad fiscal ya ejercitó sus derechos (lo que en principio implicaría que la caducidad no se ha configurado) y que a través del recurso administrativo o juicio lo único que se persigue es dilucidar si tales derechos fueron o no legalmente ejercitados.<sup>554</sup>

La caducidad por su propia naturaleza no puede estar sujeta ni a interrupción ni a suspensión. Sobre esto, Mariano Azuela Gúitrón afirma: "La diferencia medular que existe entre la prescripción y la caducidad radica en que mientras el transcurso del término de la primera si está sujeto a interrupción y suspensión, el de la segunda no es susceptible de interrumpirse, debe advertirse que no se trata sólo de palabras que se pueden utilizar arbitrariamente, sino que deben corresponder a la naturaleza de la institución que se presentó en el caso concreto. Si se confunden los términos, existirá el peligro de que se estime que se eligió un cambio equivocado y se pierda un asunto ganado.

En torno a esta distinción, la caducidad consiste esencialmente en la pérdida de uno o varios derechos por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca, cuando las autoridades fiscales ejercitan tales derechos en tiempo, la caducidad ni se interrumpe ni se suspende, simplemente no se configura".<sup>555</sup>

En las legislaciones fiscales anteriores, la extinción de las facultades de la autoridad, no estaba sujeta a interrupción ni a suspensión, de aquí se deduce claramente que si la Administración no ejerce su acción punitiva de las infracciones fiscales dentro del plazo legal, en estricto derecho pierde la facultad de sancionar tales ilícitos, sin que ese plazo pueda ser suspendido o interrumpido en forma alguna, por lo que el artículo 67 de que se trata resulta un contrasentido jurídico.<sup>556</sup>

---

<sup>554</sup> *Ibidem*. p. 345.

<sup>555</sup> AZUELA GUITRÓN, Mariano. "La prescripción y la caducidad dentro del sistema fiscal mexicano", *Revista Jurídica*, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, México, 1973, p. 71.

<sup>556</sup> Véase a LOMELÍ CERESO, MARGARITA. *Op. Cit.*, 1998, p. 233.

A partir de diciembre de 1983 se efectuaron diversas reformas al artículo 67 del CFF, por las cuales se estableció la posibilidad de suspender o interrumpir el plazo de extinción de facultades en varios supuestos, hasta llegar a admitir francamente la suspensión.

El cómputo del plazo de caducidad no queda sujeto a interrupción, y sólo se suspenderá por:

a) El ejercicio de las facultades de comprobación. Para la revisión de escritorio, la visita domiciliaria y la revisión de dictámenes.

b) La interposición de cualquier recurso administrativo, juicio de nulidad o de amparo.

c) Cuando las autoridades no puedan iniciar sus facultades de comprobación por; desocupación del domicilio fiscal sin el aviso de cambio correspondiente; o por señalamiento incorrecto del domicilio fiscal.

d) Por causas de huelga; y en caso de fallecimiento del contribuyente.

La Sexta Sala Regional del TFJFA, en tesis aislada ha señalado:

**Caducidad. Condición indispensable para que opere la suspensión del plazo de cinco años previsto por el artículo 67 del código fiscal de la federación.** Los párrafos cuarto y quinto de la fracción IV del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación prevén como regla general, para que opere la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales, tanto para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, como para imponer sanciones por la infracción a dichas disposiciones, un plazo de cinco años, no sujeto a interrupción y, que, sólo se suspenderá, cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. Pero como excepción a la regla general también se señala de manera expresa en esos párrafos que la suspensión del plazo queda condicionada al evento de que las autoridades cada seis meses levanten cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva y, al mismo tiempo, el Legislador dispuso categóricamente en los párrafos aludidos como sanción que de no cumplirse tal condición, se entenderá que no hubo suspensión; por lo tanto, es de concluirse del análisis de los párrafos y precepto a estudio que no basta el ejercicio de facultades de comprobación mediante la práctica de una visita domiciliaria, para que opere la suspensión, sino que resulta indispensable se actualice y acredite por parte de las autoridades fiscales la condición legal expresa de haber levantado cada seis meses cuando menos un acta parcial o final, o bien, haber dictado la resolución definitiva, pues de no acreditarse tal evento, por disposición legal no puede tampoco aceptarse

que operó la suspensión del plazo general de cinco años de las facultades de las autoridades fiscales.<sup>557</sup>

La interrupción del cómputo de los cinco años en la prescripción traería como consecuencia la eliminación total del tiempo transcurrido, a fin de que vuelva a empezar el conteo; y que la suspensión sólo elimina del cómputo del plazo el tiempo suspendido, y al reiniciarse el conteo se continuará a partir de donde se había quedado al presentarse la suspensión.

El Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha mencionado que:

**Caducidad.** El cuarto párrafo del artículo 67 del código fiscal de la federación, vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho, tiene como finalidad la equidad fiscal de las partes que intervienen en el procedimiento respectivo. El que a través de una reforma legislativa el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establezca que la figura jurídica de la caducidad se interrumpe con la interposición del medio de defensa legal idóneo, significa que, además de que una vez concluido dicho medio de defensa, puede reiniciarse el cómputo de la citada caducidad dentro del propio procedimiento instrumentado, existe equidad entre las partes, en cuanto a la certeza y legalidad de las actuaciones acontecidas en el mismo, toda vez que además de que el actor podrá contar con los medios legales idóneos para impugnar las actuaciones de la autoridad fiscalizadora, a fin de que se emitan todas ellas conforme a derecho, también lo es que la autoridad fiscal puede defenderse y sostener la legalidad de sus actuaciones, a efecto de cumplir su función primordial que es la recaudación fiscal, la cual se genera logrando el cabal cumplimiento de todas las actuaciones procedimentales y fiscales que la lleven a ello, ya sea a través del propio procedimiento o mediante los medios de impugnación previstos en los ordenamientos legales aplicables al caso.<sup>558</sup>

Un punto interesante examinado por la Sala Superior del TFJFA, es el relativo a cuáles son las normas que deben aplicarse para el cómputo de la caducidad; "sí las que estaban vigentes en la época en que nació el crédito fiscal, o las que se encuentran en vigor al momento de dictarse la resolución que determina dicho crédito".<sup>559</sup>

En un primer criterio se optó porque deberían señalarse las normas vigentes en el año en que se produjeron las situaciones que dieron origen al crédito determinado; así lo expresó la jurisprudencia 211 en la que se señaló:

**Caducidad.** El término relativo debe computarse a la luz del texto del artículo 88 del código fiscal de la federación vigente en el año en que

<sup>557</sup> RTFF. 3ª Época. Sexta Sala Regional Metropolitana. Tesis Aislada: III-TASR-VI-876. Año XI. No. 127. Julio 1998. p. 238.

<sup>558</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Materia: Administrativa, Novena Época, Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo: XVI, Noviembre de 2002, Tesis: I.13o.A.66 A, p. 1119.

<sup>559</sup> LOMELÍ CEREZO, MARGARITA. *Op. Cit.*, 1995, p. 39.

**se produjeron las situaciones que dieron origen al crédito determinado.** De conformidad con el texto original de este precepto, las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar obligaciones fiscales a cargo de los causantes se extinguían en el término de cinco años no sujeto a interrupción ni suspensión; por ello, si la autoridad ejerció en tiempo esta facultad, con vicios de legalidad que originaran se declarara la nulidad de la actuación, la autoridad puede válidamente volver a ejercitar sus facultades, pero siempre dentro del término no sujeto a interrupción ni suspensión de cinco años, si las situaciones que dieron origen al crédito se realizaron en la época de vigencia de dicho texto.<sup>560</sup>

Posteriormente se dictó la jurisprudencia A-11 sosteniendo un criterio contrario, como se advierte de la transcripción que sigue:

**Caducidad de las facultades de las autoridades fiscales.** La caducidad como institución del procedimiento administrativo cuyo cómputo se puede interrumpir, aparece con ese carácter a partir de la adición de un último párrafo en el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación en vigor desde el 1 de enero de 1979 y hasta la promulgación del actual Código Fiscal de la Federación que previene la caducidad con esa característica en su artículo 67, la aplicación de las normas sobre caducidad debe considerar que por ser reglas de procedimiento se aplican las vigentes aun cuando se hayan expedido con posterioridad a las situaciones jurídicas dadas; el ejercicio de las facultades fiscales debe hacerse dentro del plazo de cinco años contados a partir del vencimiento de la obligación legal de que se trate y, el cómputo del plazo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, en consecuencia, las facultades pueden ser legalmente ejercidas fuera del plazo de cinco años, si se realizan en cumplimiento de una sentencia o resolución que reconozca total o parcialmente la validez de la resolución del caso.<sup>561</sup>

Hasta la fecha de la presente investigación, no ha sido resuelta la contradicción de tesis entre las dos jurisprudencias antes transcritas; sin embargo, a juicio de Lomeli Cerezo y propio debe prevalecer la número A-11 ya que es correcto el razonamiento en que se sustenta, en el sentido de que las normas sobre caducidad son reglas de procedimiento, por lo que deben aplicarse las vigentes en el momento de la expedición del acto.

La caducidad debe computarse conforme a la ley vigente, en la que se producen las situaciones que dan origen al crédito fiscal, lo que tiene apoyo en la tesis 63 del Pleno del TFJFA, al expresar:

**Caducidad.** El término relativo debe computarse a la luz del texto vigente en el año en que se produjeron las situaciones que dieron origen al crédito determinado. El cómputo del término para que opere la

<sup>560</sup> RTFF. Segunda Época. Pleno. Año VII. No. 68. Agosto 1985. Tesis: II-TASS-7725. p. 132.

<sup>561</sup> RTFF. Tercera Época. Pleno. Año III. No. 29. Mayo 1990. Tesis: III-JSS-A-11. p. 10.

caducidad debe hacerse conforme a los preceptos vigentes cuando se producen las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley para el nacimiento de la obligación que da lugar al crédito determinado por la autoridad, y no atendiendo a las disposiciones en vigor cuando éste se notifica o torna exigible.<sup>562</sup>

Al igual que en el caso de la prescripción, la caducidad de las facultades de la autoridad, se puede hacer valer en dos formas, en vía de acción a través de una solicitud de declaración de la extinción de las facultades, a solicitud del particular, ya que de oficio la autoridad no la manifiesta, o en vía de excepción o defensa en contra de un acto de autoridad realizado sin facultades.

Esta vía es un medio por el cual el contribuyente se asegura de que ya no sufrirá la molestia de tener que combatir una resolución que le liquide un crédito o le imponga una sanción, habiendo transcurrido el término de caducidad. Además, tiene la ventaja adicional de que al no haber un crédito liquidado o una multa ya impuestos, el particular no tiene que garantizar nada para suspender ningún procedimiento de ejecución mientras se resuelve su instancia.

En tanto que no se trata de un recurso administrativo, no existe ningún término para hacer valer la solicitud de declaración de caducidad y sólo es necesario que ya se haya configurado la misma, para la procedencia de la vía.

A diferencia de la anterior, en la vía de excepción existe un acto de autoridad por el que se hace la liquidación de un crédito o se impone una sanción y el particular pretende defenderse del mismo.

## **2.11 Diferencias entre la prescripción y la caducidad**

La distinción entre prescripción y caducidad tuvo su origen en la doctrina alemana anterior al Reichsabgaberdnung. En efecto, dicha doctrina distinguía entre el derecho a la determinación del crédito y el derecho al cobro del mismo. En el primer caso, debería de hablarse de caducidad y en el segundo de prescripción.<sup>563</sup>

Las diferencias que existen entre la prescripción y caducidad se encuentran en la tesis emitida por el Tercer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa del Primer Circuito del PJF, que indicó:

**Caducidad y prescripción. Cuándo operan, conforme a los artículos 67 y 146 del código fiscal de la federación. Diferencia entre estas figuras jurídicas.** La caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en

<sup>562</sup> RTFF. Segunda Época. Pleno. Tesis Aislada: II-TASS-7244. Año VI. No. 63. Marzo 1985. p. 723.

<sup>563</sup> Véase a SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO. *Op. Cit.*, p. 232.

cantidad líquida una obligación fiscal. Esta figura jurídica, que debemos aclarar que pertenece al derecho adjetivo o procesal (a diferencia de la prescripción que pertenece al derecho sustantivo), se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dicho numeral establece el plazo de cinco años para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones. Para el cómputo del plazo de cinco años, el artículo en comento señala tres supuestos que son: el primero, los cinco años comenzarán a contarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo (extinguiéndose por ejercicios completos); en el segundo supuesto, comenzarán a contarse a partir del día siguiente en que se presentó o debió presentarse la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o bien, a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración; y el tercer caso, se contarán los cinco años a partir del día siguiente a aquel en que se hubiera cometido la infracción a las disposiciones fiscales, o bien, en que hubiese cesado su consumación o realizado la última conducta o hecho. Este plazo de cinco años para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal, fue prolongado a diez años en los siguientes casos: 1) Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el Registro Federal de Contribuyentes. 2) Cuando el contribuyente no lleve contabilidad. 3) Cuando no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla, en este caso los diez años comenzarán a correr a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Ahora bien, dicho plazo para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales queda suspendido cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, esto es, con la interposición de cualquier recurso administrativo o la promoción de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien juicio de amparo se suspenderá el plazo. Por otra parte, debemos recordar que la ley concede a las autoridades fiscales facultades investigadoras y verificadoras, como son el practicar visitas domiciliarias, solicitar informes a los contribuyentes, etcétera. Estas facultades también se extinguen en un plazo de cinco años por caducidad, excepción hecha de las facultades para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, las cuales no se extinguen conforme al numeral 67 del Código Fiscal, sino de acuerdo con los plazos de prescripción de los delitos de que se trate, conforme al artículo 100 de dicho ordenamiento. Por último, resta decir que el precepto a estudio concede a los contribuyentes la oportunidad para solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones fiscales. Por lo que hace a la prescripción, éste es el medio para adquirir bienes o librarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas



en la ley, así a la adquisición de bienes en virtud de la posesión, se le llama prescripción positiva y la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento se llama prescripción negativa. Esta figura jurídica a diferencia de la caducidad pertenece al derecho sustantivo, y se refiere a la extinción de una obligación fiscal (impuestos, derechos, productos o aprovechamientos) por el transcurso del tiempo. Se encuentra contemplada en los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación; el primer numeral prevé la extinción de la obligación del Estado por el transcurso del tiempo de devolver las cantidades pagadas de más, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios, estableciendo que ésta opera en los mismos términos que tratándose de créditos fiscales, y el segundo precepto, instituye la prescripción de los créditos fiscales, en el término de cinco años. Este término de cinco años, para que prescriban los créditos fiscales, se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido por la autoridad fiscal; esta aseveración del legislador implica necesariamente que el acreedor fiscal tenga conocimiento de la existencia de su derecho, así, cuando el crédito fiscal sea fijado por el Estado, bastará con que se cumpla el plazo señalado para su cumplimiento, para que comience a correr la prescripción a favor del particular, pero cuando la determinación del crédito fiscal deba ser determinada por el contribuyente, será éste quien debe presentar la declaración de la existencia del hecho generador y del nacimiento del crédito fiscal, para que comience a correr el término de cinco años para la prescripción del mismo, y en el supuesto de que no presente su declaración, el término comenzará a correr a partir de la fecha en que debió presentar su declaración. Ahora bien, el precepto en comento nos indica, que el término de cinco años se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto a la existencia del crédito fiscal, y completa esta idea, diciendo que se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. También, tratándose de prescripción, el legislador concede, al igual que en la caducidad, la oportunidad al contribuyente de solicitar se declare ésta, sin tener que esperar a que la autoridad fiscal pretenda cobrar el crédito fiscal que ha prescrito; del análisis de estas dos figuras jurídicas, se advierten dos diferencias fundamentales, que mientras la caducidad se refiere a la extinción de las facultades de la autoridad para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal, por el simple transcurso del tiempo (en unos casos cinco años y en otros diez años), la prescripción se refiere a la extinción de una obligación fiscal a cargo del contribuyente, también por el transcurso del tiempo (cinco años); y la segunda que la caducidad se suspende con la interposición de algún recurso administrativo o juicio, y el término para la prescripción se interrumpe con

cada gestión de cobro que se le notifique al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste.<sup>564</sup>

Del criterio judicial vertido, se advierte que:

- La prescripción opera sobre la extinción de créditos fiscales, determinados o susceptibles de determinarse en cantidad líquida, con un carácter de derecho subjetivo; en cambio, la caducidad se refiere a la sanción que se le impone al fisco por su inactividad, e implica necesariamente la pérdida de las facultades del fisco de determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal, con la característica de pertenecer al derecho adjetivo o procesal; de ahí que se diga que prescriben los créditos fiscales; caducan las facultades del fisco.

- El plazo de la prescripción puede interrumpirse y suspenderse, en tanto que el plazo de la caducidad sólo queda sujeto a la suspensión, que puede ocurrir cuando la autoridad ejerza sus facultades de comprobación, mientras duren todas las diligencias que al efecto se realicen; o bien, cuando el particular, en relación con esa situación concreta, y antes de que se determine en cantidad líquida un crédito y se le notifique, interpone un medio de defensa legal, o cuando se investiguen hechos constitutivos de algún delito fiscal.<sup>565</sup>

- Al consumarse la prescripción, los particulares quedan liberados de la obligación de pagar los créditos fiscales y por el transcurso del tiempo; caduca su acción para exigir del Fisco la devolución de los pagos indebidos o en exceso que hubieren hecho.

- La prescripción puede aplicar no sólo a favor de los contribuyentes en el caso de un crédito fiscal insoluto, sino también a favor del fisco en el caso de una solicitud de devolución de una contribución pagada indebidamente, en la cual hubiera transcurrido el plazo de la prescripción. En cambio la caducidad sólo opera a favor de los particulares, y en contra de las autoridades fiscales, en virtud de que, ésta se transforma en la pérdida de facultades por el simple transcurso del tiempo.

- La prescripción se inicia a partir del momento en que el pago puede ser legalmente exigible en un plazo de 5 años; a diferencia de la caducidad que se computa dependiendo del supuesto, y se regula en 3, 5 y 10 años.

Las diferencias fundamentales de estas figuras jurídicas se encuentran al decir que, la prescripción es la extinción del cobro de un crédito fiscal por el transcurso del tiempo, y que, la caducidad es la extinción de las facultades de comprobación de las

---

<sup>564</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Tomo: VII-Junio, p. 222.

<sup>565</sup> La acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal. Véase el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

autoridades fiscales (3, 5 y 10 años); así como, que la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que se notifique al contribuyente o por el reconocimiento expreso o tácito que éste realice; y la caducidad se suspende con la interposición de algún recurso administrativo o juicio.

## **Conclusiones capitulares**

1. Los actos y resoluciones del Fisco se presumirán siempre válidos y legales, hasta en tanto los particulares no demuestren su ilegalidad.
2. La sentencia es un acto eminentemente procesal, que puede ser definitiva o interlocutoria, en la primera resuelve el juicio en lo principal y en la interlocutoria se resuelve un incidente.
3. Las autoridades fiscales deben justificar sus resoluciones, citando las disposiciones legales en que se apoyan para emitir las, además deben estar debidamente razonadas para lo cual expondrán los motivos en que las basan.
4. La resolución definitiva no admite recurso alguno, y admitiéndolo, éste es optativo y adquiere dos situaciones, primero cuando causa estado no existe medio procesal pendiente de ser impugnado, mientras que adquieren firmeza cuando no es exigible de impugnación o simplemente ha transcurrido el tiempo para hacerlo.
5. La cosa juzgada es lo resuelto; no es un efecto de la sentencia sino una cualidad, que atiende a la inmutabilidad de la misma, cuyos requisitos atienden el que la sentencia recaiga sobre el fondo y que sea firme.
6. El juicio de lesividad viene a ser un privilegio para la autoridad, al ser la posibilidad de que las resoluciones favorables al particular emitidas por ella misma, puedan ser modificadas o revocadas por juicio seguido ante el TFJFA, sin sujetarse al plazo genérico de 45 días, al que hace referencia el Código de la materia, y tendrá para agotarlo el plazo de 5 años; de donde se desprende su desigualdad.
7. La existencia del derecho de petición conlleva a dar una respuesta de la autoridad; y cuando ésta nada expresa, se puede atribuir un significado a su silencio, que es la abstención de la autoridad de responder; en un sentido negativo o positivo.
8. En la negativa ficta se presume la existencia de una resolución en contra del particular sin que exista un mandamiento de autoridad, pero a diferencia de ésta, la positiva ficta sí produce efectos de una auténtica resolución, que se vincula con la autorización o permiso de la autoridad, que tendrá que limitar su tiempo para contestar una solicitud.
9. La cancelación del crédito fiscal se presenta por insolvencia o incobrabilidad, sin tener el efecto de extinguir la obligación fiscal; solamente se prorroga su cobro.
10. La condonación opera en las contribuciones y sus accesorios como en las multas, en los primeros el Ejecutivo tiene facultades exclusivas para ello, atendiendo a la situación de lugar o región del país; en tanto que las multas, son condonadas por la

SHCP, ejercitando una facultad discrecional que le permita actuar, sin que llegue a la arbitrariedad.

11. La prescripción es la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el transcurso del tiempo, y previo cumplimiento de los requisitos que la ley señala, en cambio, la caducidad extingue las facultades de comprobación de la autoridad para determinar o cobrar un crédito fiscal; la primera está sujeta a interrumpirse con cada gestión de cobro, a diferencia de ella la caducidad en la que se tiene la posibilidad de suspenderse.

## Fuentes bibliográficas capitulares

### I. Obras generales

1. ALTAMIRA, PEDRO GUILLERMO. *Curso de derecho administrativo*, Edición Póstuma, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1971, 1103 pp.
2. ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Tratado teórico práctico de los recursos administrativos*, Cuarta edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 284 pp.
3. ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO. *Derecho fiscal*, Décima octava edición, Editorial Themis, México, 2004, 578 pp.
4. ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO Y OTROS. *Temas fiscales*, Editorial Themis, México, 1982, 341 pp.
5. BIELSA, RAFAEL. *Sobre lo contencioso administrativo*, Tercera edición, Editorial Castellví, Santa Fé, Argentina, 1964, 363 pp.
6. ----- . *El recurso jerárquico, su institución y su régimen jurídico*, Cuarta edición, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1958, 169 pp.
7. BOETA VEGA, ALEJANDRO. *Derecho fiscal*, Segunda edición, Editorial ECASA, México, 1992, 165 pp.
8. BORJA SORIANO, MANUEL. *Teoría general de las obligaciones*, Décima octava edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 732 pp.
9. BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, *Derecho procesal fiscal*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1990, 740 pp.
10. CARNELUTTI, FRANCESCO. *Cómo se hace un proceso*, Traducción por Santiago Sentín Melendo y Marino Ayerra Redín, Segunda edición, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1994, 165 pp.
11. ----- . *Teoría general del derecho*, Traducción por Francisco Javier Osset, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1941, 392 pp.
12. ----- . *Lezioni di diritto processuale civile*, Volume terzo, Casa Editrice Dott Antonio Milani, Padova, Italia, 1933, 426 pp.
13. CARRILLO FLORES, ANTONIO. *Curso de derecho administrativo*, Versión taquigráfica de José Franco y Serrato, 4ª Libertad 132-12, México, 1937, 305 pp.
14. ----- . *La defensa jurídica de los particulares frente a la administración en México*, Editorial Porrúa, México, 1939, 320 pp.
15. CASSAGNE, JUAN CARLOS. *La ejecutoriedad del acto administrativo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, 124 pp.

16. CIENFUEGOS SALGADO, DAVID. *El derecho de petición en México*, Editado por el IJ, UNAM, México, 2004, 305 pp.
17. CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO. *Ciencia financiera y derecho tributario*, Vol. 1, Propiedad del Tribunal Fiscal de la Federación, Primera edición, Colección de Estudios Jurídicos, México, 1981, 221 pp.
18. COUTURE, EDUARDO J. *Fundamentos del derecho procesal civil*, Tercera edición (póstuma), Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1958, 524 pp.
19. ----- . *Vocabulario jurídico*, Segunda reimpresión, Ediciones Depalma, Argentina, 1983, 590 pp.
20. CUEVA, ARTURO DE LA. *Derecho fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1999, 331 pp.
21. CHIOVENDA, JOSÉ. *Principios de derecho procesal civil*, Traducción de la edición italiana, prologo y notas por JOSÉ CASAS y SANTALÓ, Tomo I, Tercera edición, Editorial Reus, Madrid, 1925, 751 pp.
22. DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. *Introducción al derecho positivo mexicano*, Sexta reimpresión, Editorial Limusa, México, 1998, 265 pp.
23. ----- . *Principios de derecho tributario*, Tercera edición, Editorial Limusa, México, 1995, 223 pp.
24. DIEP DIEP, DANIEL. *Las mil y una defensas del contribuyente*, Segunda edición, Editorial PAC. S. A. de C. V., México, 1999, 619 pp.
25. ----- . *Fiscalística*, Segunda edición, Editorial PAC. S. A. de C. V., México, 2002, 658 pp.
26. DIEZ, MANUEL MARÍA. *Derecho administrativo*, Tomo I y II, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, Argentina, 1965, 615 pp.
27. DROMÍ, JOSÉ ROBERTO. *Instituciones de derecho administrativo*, Segunda reimpresión, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 1983, 576 pp.
28. ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO ARTURO. *El juicio de lesividad y otros estudios*, Editorial Porrúa, México, 2002, 180 pp.
29. FIORINI, BARTOLOMÉ A. *Qué es el contencioso*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1965, 331 pp.
30. FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Introducción al estudio del proceso tributario en el derecho mexicano*, Editado por el IJ, UNAM, México, 1969, 1055-1139 pp.
31. FRAGA MAGAÑA, GABINO. *Derecho administrativo*, 42ª edición, Editorial Porrúa, México, 2002, 506 pp.
32. GARCÍA MAYNEZ, EDUARDO. *Introducción al estudio del derecho*, Cuadragésima edición, Editorial Porrúa, México, 1989, 444 pp.

33. GARRIDO FALLA, FERNANDO. *Tratado de derecho administrativo*, Vol. I, Duodécima edición, Editorial Tecnos, Madrid, España, 1994, 533 pp.
34. GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Derecho financiero mexicano*, Décimo octava edición, Editorial Porrúa, México, 2000, 1025 pp.
35. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. *Derecho financiero*, Sexta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, Vol. I 1-651 pp. Vol. II 653-1275 pp.
36. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA CAMILA, *Procedimiento tributario*, Quinta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, 850 pp.
37. GONZÁLEZ NAVARRO, FRANCISCO. *El procedimiento administrativo español en la doctrina científica*, Edición Boletín Oficial del Estado, España, 1972, 866 pp.
38. GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. *Derecho procesal administrativo mexicano*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1997, 1180 pp.
39. -----, *La sentencia administrativa, su impugnación y efectos*, Editorial Gráficas Uguina, Madrid, 1954, 354 pp.
40. GUAITA, AURELIO. *El proceso administrativo de lesividad*, Bosch Casa Editorial, Barcelona, España, 1953, 187 pp.
41. HEDUAN VIRUES, DOLORES. *Las funciones del Tribunal Fiscal de la Federación*, Compañía Editorial Continental, México, 1961, 325 pp.
42. -----, *Cuarta década del tribunal fiscal de la federación*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1971, 319 pp.
43. HEINRICH WILHELM, KRUSE. *Derecho tributario*, Tercera edición, Editorial Derecho Financiero, Alemania, 1973, 651 pp.
44. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, ANTONIO. *Lecciones de derecho tributario*, Editorial Thompson, México, 2002, 419 pp.
45. KAYE, DIONISIO J. *Derecho procesal fiscal*, Sexta edición, Editorial Themis, Colección de Textos Universitarios, México, 2000, 464 pp.
46. LERDO DE TEJADA, FRANCISCO. *Ensayos de derecho tributario*, Editorial Ius, S. A., México, 1975, 227 pp.
47. -----, *Código fiscal de la federación, Comentado y anotado*, Segunda edición, Editorial Centro de Investigación Tributaria, México, 1972, 372 pp.
48. LIEBMAN, ENRICO TULLIO. *Eficacia y autoridad de la sentencia y otros estudios sobre la cosa juzgada*, Traducción por Santiago Sentín Melendo, Ediar, S. A. Editores, Buenos Aires, 1946, 287 pp.



49. LINARES, JUAN FRANCISCO. *Derecho administrativo*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2000, 564 pp.
50. ----- . *Cosa juzgada administrativa*, Editorial Guillermo Kraft Ltda., Buenos Aires, 1946, 220 pp.
51. LOMELÍ CEREZO, MARGARITA. *Derecho fiscal represivo*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1998, 251 pp.
52. ----- . *Grandes temas del derecho tributario, Serie Obras-Homenaje*, varios autores, México, Unidad Editorial Universidad Guadalajara, 1995, 425 pp.
53. LUCERO ESPINOSA, MANUEL. *Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el tribunal fiscal de la federación*, Sexta edición aumentada, Editorial Porrúa, México, 2000, 310 pp.
54. MARFÁN SILVA, MARÍA TERESA. *La cosa juzgada administrativa*, Editorial Andrés Bello, Santiago de Chile, 1972, 157 pp.
55. MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. *De lo contencioso administrativo, De anulación o de ilegitimidad*, Octava edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 451 pp.
56. ----- . *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Décima tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1997, 333 pp.
57. ----- . *El recurso administrativo en México*, Sexta edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 251 pp.
58. MARIENHOFF, MIGUEL S. *Tratado de derecho administrativo*, Segunda edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1977, 803 pp.
59. MARTÍN MATEO, RAMÓN. *Manual de derecho administrativo*, Séptima edición, Imprime Gráfica La Torre, Madrid, 1983, 551 pp.
60. MERKL, ADOLFO. *Teoría general del derecho administrativo*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1980, 496 pp.
61. MURILLO BELMONTES, FRANCISCO. *Lecciones de derecho tributario*, Editado por el Departamento de Investigaciones Jurídicas de la Universidad de Zacatecas, México, 1985, 262 pp.
62. NAVA NEGRETE, ALFONSO. *Derecho procesal administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1959, 365 pp.
63. OLIVERA TORO, JORGE. *Manual de derecho administrativo*, Séptima edición, Editorial Porrúa, México, 1997, 368 pp.
64. PAZ, HIPÓLITO JESÚS. *Efectos del caso juzgado civil sobre la acción penal en el derecho positivo argentino*, Buenos Aires, 1947, 51 pp.

65. PAZ LÓPEZ, ALEJANDRO y MESTA GUERRA, JOSÉ GUADALUPE. *El recurso de revocación en materia fiscal*, Editorial ISEF, México, 2002, 316 pp.
66. PÉREZ BECERRIL, ALONSO. *Presunciones tributarias en el derecho mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2001, 369 pp.
67. PÉREZ PALMA, RAFAEL. *Guía de derecho procesal civil*, Primera reimposición, Cárdenas Editor, México, Tomo I, 2002, 608 pp.
68. PINA VARA, RAFAEL DE, y CASTILLO LARRAÑAGA, JOSÉ. *Instituciones de derecho procesal civil*, Décimo sexta edición, Editorial Porrúa, México, 1984, 661 pp.
69. PONCE GÓMEZ, FRANCISCO y PONCE CASTILLO, RODOLFO. *Derecho fiscal*, Quinta edición, Editorial Banca y Comercio, México, 2000, 349 pp.
70. PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Derecho procesal fiscal*, Tercera edición, Textos Universitarios, México, 1977, 292 pp.
71. -----, *Derecho fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1972, 444 pp.
72. PUGLIESE, MARIO. *Instituciones de derecho financiero*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1976, 382 pp.
73. QUINTANA VALTIERRA, JESÚS y ROJAS YÁÑEZ, JORGE. *Derecho tributario mexicano*, Segunda edición, Editorial Trillas, México, 1994, 440 pp.
74. RODRÍGUEZ DOMÍNGUEZ, HUMBERTO. *Manual para la defensa fiscal de los contribuyentes*, Octava edición, Dofiscal Editores, México, 1990, 135 pp.
75. RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL. *Derecho fiscal*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1986, 309 pp.
76. ROYO VILLANOVA, ANTONIO. *Elementos de derecho administrativo*, Vigésima tercera edición, Imprenta Castellana, España, 1952, 463 pp.
77. RUEDA DEL VALLE, IVAN. *La negativa ficta*, Segunda edición, Editorial Themis, México, 2000, 196 pp.
78. SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Derecho fiscal mexicano*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 597 pp.
79. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO. *Derecho tributario*, Segunda edición, Cárdenas Editor, México, 1988, 892 pp.
80. SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO. *Derecho fiscal mexicano*, Sexta edición, Cárdenas Editor, México, 1983, 471 pp.
81. SÁNCHEZ MIRANDA, ARNULFO. *Aplicación práctica del Código Fiscal, Introducción al derecho fiscal*, Primera reimposición, Editorial ISEF, México, 2002, 344 pp.

82. SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Los medios de impugnación en materia administrativa*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 829 pp.
83. SÁNCHEZ PIÑA, JOSÉ DE JESÚS. *Nociones de derecho fiscal*, Quinta edición, Primera reimpresión, Editorial, PAC, S. A. de C. V., México, 1998, 132 pp.
84. SILVA CIMMA, ENRIQUE. *Derecho administrativo chileno y comparado*, Tomo I, Segunda edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1962, 364 pp.
85. TREVIÑO GARZA, ADOLFO J. *Tratado de derecho contencioso administrativo*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1998, 268 pp.
86. VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Octava edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2002, 931 pp.

## II. Artículos, Ensayos.

1. AZUELA GUITRÓN, Mariano. "La prescripción y la caducidad dentro del sistema fiscal mexicano", *Revista Jurídica*, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, 1973, México, 77-83 pp.
2. CARRILLO GAMBOA, Francisco. "La facultad discrecional y desvío de poder en materia fiscal y más ampliamente en materia administrativa", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo V, 1982, México, 43-68 pp.
3. CUEVAS FIGUEROA, Pedro. "Las instancias administrativas de aclaración e inconformidad", *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, 1988, México, 11-24 pp.
4. ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo Arturo. La sentencia y el examen del acto impugnado en VII Reunión Nacional de Magistrados, Tribunal Fiscal de la Federación, 1999, México, D. F., 101 -126 pp.
5. FERRER MAC-GREGOR POISOT, Lourdes Amalia. "El acto administrativo sancionador en materia fiscal", *Temas Fiscales*, Editorial Themis, México, 1982, 291-341 pp.
6. GARCÍA PADILLA, Miguel Ángel. "La resolución negativa ficta en el juicio contencioso administrativo", *Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, 1993, 69-86 pp.
7. HERNÁNDEZ CARMONA, Edgar. "Algunas consideraciones en torno a la constitucionalidad del nuevo Código Fiscal de la Federación", *Revista el Foro*, Números 9 y 10, Enero-Junio de 1982, México, 147-180 pp.
8. LOMELÍ CERESO, Margarita. "Revisión de los principales problemas de la estructura del juicio de nulidad", *Justicia Administrativa*, México, 1988, 103-112 pp.
9. NORIEGA CANTU, Alfonso. "La positiva ficta, su posibilidad en el derecho nacional", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tomo V, 1988, México, 922 pp.
10. SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo. "La presunción fiscal: su procedimiento", *Revista Indetec*, 31, Agosto 1995, Guadalajara, México, 164 pp.

11. VALDÉS VILLARREAL, Miguel. *"Evaluación del sistema de justicia fiscal federal (Examen de posibilidades para un nuevo avance)"*, *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, 1988, México, 123-136 pp.

### III. Diccionarios

1. CARRASCO IRIARTE, HUGO. *Diccionario de derecho fiscal*, Editorial Oxford University Press, México, 1998, 543 pp.

2. *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Tomo II, Vigésima segunda edición, Madrid, España, 2001, 2368 pp.

3. *Diccionario jurídico mexicano*, Décima novena edición, Editorial Porrúa, México, 2005.

4. ESCRICHE Y MARTIN, JOAQUIN. *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia*, Tomo IV, M-Z, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1987, 690 pp.

5. GUTIÉRREZ-ALVIZ Y ARMARIO, FAUSTINO. *Diccionario de derecho romano*, Tercera edición, Editorial Reus. S. A., Madrid, 1982, 719 pp.

6. PALOMAR DE MIGUEL, JUAN. *Diccionario para juristas*, Editorial Porrúa, México, 2003, 865 pp.

7. PINA VARA, RAFAEL DE. *Diccionario de derecho*, Décimo séptima edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 525 pp.

### IV. Legislación

- Código Civil Federal. 2008.
- Código Fiscal de la Federación. 1938.
- Código Fiscal de la Federación. 1967.
- Código Fiscal de la Federación. 1983.
- Código Fiscal de la Federación. 2006.
- Código Fiscal de la Federación. 2008.
- Código de Procedimientos Administrativos para el Estado de México. 2008.
- Código Federal de Procedimientos Civiles. 2008.
- Código Financiero del Distrito Federal. 2008.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 2008.
- Ley Aduanera. 2008.
- Ley de Ingresos de la Federación. 2002.
- Ley de Ingresos de la Federación. 2008.

- Ley de Justicia Fiscal. 1936.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. 1963.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2008.
- Ley del Seguro Social. 2008.
- Ley Federal de Instituciones de Fianzas. 2008.
- Ley Federal de Procedimiento Administrativo. 2008.
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. 2008.
- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. 2008.

## **V. Diarios Oficiales**

1. Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1961.
2. Diario Oficial de la Federación. 15 de diciembre de 1995 (Segunda sección).
3. Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 2000.
4. Diario Oficial de la Federación. 7 de noviembre de 2007.

## **VI. Jurisprudencia**

- Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Quinta Época, Tesis aislada, Materia: Administrativa, Tomo: XXV, p. 183.
- Poder Judicial de la Federación, Jurisprudencia, Tesis de ejecutorias 1917-1975, Tercera Parte II, Segunda Sala, p. 833.
- RTFF. Segunda Época, Tesis: II-J-182. Año V. No. 50. Febrero 1984. p. 657.
- Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Jurisprudencia, Octava Época, Segundo Tribunal Colegiado de Circuito, Materia: Administrativa, Tomo: 57, Septiembre de 1992, Tesis: VIII.2o. J/10, p. 76.
- RTFF. Cuarta Época. Segunda Sección, Tesis: IV-P-2aS-90. Año II. No. 9. Abril 1999. p. 99.
- Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Tomo: III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989. p. 686.
- RTFF. Tesis Aislada: III-TASS-677. Año II. No. 13. Enero 1989. p. 28.
- RTFF. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, Tesis: II-TASS-6595, Año VI. No. 57. Septiembre 1984. p. 147.

- RTFF. Tercera Época, Tesis: III-PS-I-45. Primera Sección, Año X. No. 109. Enero 1997. p. 28.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tesis Aislada, Novena Época. Segunda Sala, 2a. XLVIII/2001, Materias: Constitucional, Administrativa y Fiscal. Mayo-2001, p. 456.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo: V, Mayo de 1997, Tesis: II.1o.C.T. 49 K, p. 674.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Jurisprudencia, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo: IX, Enero de 1999, Tesis: I.3o.A J/30, p. 638.
- Semanario Judicial de la Federación, 4ª Parte, Sexta Época, Tomo XXII, p. 359.
- RTFF. Segunda Época. Pleno. Tesis: II-TASS-4053. Año IV. No. 31. Julio 1982. p. 692.
- RTFF. 2a Época. Pleno. Tesis: II-TASS-2724. Año III. No. 19. Julio 1981. p. 138.
- RTFF. Tercera Época. Pleno. Tesis: III-TASS-758. Año II. No. 14. Febrero 1989. p. 119.
- Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Sexta época, Tercera Parte. CXXIII, p. 39.
- Semanario Judicial de la Federación. 8ª. Época. Tesis Aislada, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo X-October de 1992, p. 318.
- Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Tesis jurisprudencial 470, compilación 1917-1975, Tercera Parte, p. 767.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Jurisprudencia, Novena Época, 1.3º. A. J/12, Octubre de 1997, Tomo VI, p. 651.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo VI-October de 1997, Tesis: I.1o.A. J/2, p. 663.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Cuarto Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Tomo III, Marzo de 1996, Tesis VI. 4º 2ª, p. 975.
- RTFF. Segunda Época. Pleno. Tesis Jurisprudencial: II-J-125. Año IV. No. 28. Abril 1982. p. 376.
- RFF. 2ª Época. Año IX No. 94, Octubre de 1987, p. 432 a 438.

- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª época, Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, jurisprudencia N. VIII, 1º. J/4. Tomo IV, Septiembre de 1996, pp. 512 y 513.
- Contradicción de tesis 76/97. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito. 10 de julio de 1998. 9ª. Época, Tomo VIII, p. 446.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: VIII, Noviembre de 1998, Materia Administrativa, Tesis: 2a. CXXXII/98, p. 53
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Tercer Circuito, en Materia Administrativa, Tomo: XVIII, Octubre de 2003, Tesis: XXIII.3o.9 A, p. 965.
- RTFF. Tercera Época. Pleno. Tesis Aislada: III-TASS-1425. Año III. No. 25. Enero 1990. p. 42.
- RTFF. 2ª Época. Pleno. Tesis Aislada: II-TASS-6209. Año V. No. 54. Junio 1984. p. 1086.
- Semanario Judicial de la Federación, Tesis: 4a. IV/92. 8ª Época. Cuarta Sala. Tomo: IX, Marzo de 1992. p. 50.
- Semanario Judicial de la Federación, Segundo Tribunal Colegiado del Quinto C., de junio de 1997. X época, T. V, p. 731.
- Apéndice de Jurisprudencia 1917-1085, Tercer Tribunal Colegiado, Parte II, Segunda Sala, p. 628.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tesis: I.1o.A.107 A, Tomo: XVIII, Noviembre de 2003, p. 967.
- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Tesis jurisprudencial No. 396, 1917-1975, tercera parte, p. 653.
- Semanario Judicial de la Federación, Jurisprudencia, Séptima Época, Segunda Sala, Materia: Administrativa, Tomo: 72 Tercera Parte, p. 52.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tercer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa del Sexto Circuito, Tesis aislada, Novena Época, Tomo: XVI, Diciembre de 2002, Tesis: VI.3o.A.102 A, p. 816.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, Segunda Sala, Jurisprudencia, Octubre de 2004, Tesis: 2ª./J. 141/2004, p. 377.
- RTFF. 3ª Época. Pleno. Tesis Aislada: III-TASS-1496. Año III. No. 26. Febrero 1990. p. 31.

- RTFF. 3ª Época. Sexta Sala Regional Metropolitana. Tesis Aislada: III-TASR-VI-676. Año XI. No. 127. Julio 1998. p. 238.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Materia: Administrativa, Novena Época, Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo: XVI, Noviembre de 2002, Tesis: I.13o.A.66 A, p. 1119.
- RTFF. Segunda Época. Pleno, Año VII. No. 68. Agosto 1985. Tesis: II-TASS-7725. p. 132.
- RTFF. Tercera Época. Pleno. Año III. No. 29. Mayo 1990. Tesis: III-JSS-A-11. p. 10.
- RTFF. Segunda Época. Pleno. Tesis Aislada: II-TASS-7244. Año VI. No. 63. Marzo 1985. p. 723.
- Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Tomo: VII-Junio, p. 222.



### **Capítulo Tercero: Diversos medios de impugnación en materia tributaria**

**Sumario:** Abreviaturas. Hipótesis del capítulo. Objetivo capitular. Introducción capitular. 3. El acto administrativo. 3.1 Clasificación del acto administrativo. 3.2 El recurso administrativo. 3.3 Elementos de los recursos. 3.4 Clasificación de los recursos. 3.5 Diversos recursos administrativos. 3.6 Las medidas cautelares. 3.7 El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. 3.8 El juicio contencioso administrativo. 3.9 El juicio de amparo en materia tributaria. Conclusiones capitulares. Fuentes bibliográficas capitulares.

## **Abreviaturas**

(CFF)	Código Fiscal de la Federación
(CPEUM)	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
(DOF)	Diario Oficial de la Federación
(INFONAVIT)	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
(LCF)	Ley de Coordinación Fiscal
(LFPA)	Ley Federal de Procedimiento Administrativo
(LFPCA)	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
(LOTFJFA)	Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
(LOTFF)	Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación
(SHCP)	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
(SNCF)	Sistema Nacional de Coordinación Fiscal
(SCJN)	Suprema Corte de Justicia de la Nación
(TFJFA)	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

### **Hipótesis del capítulo**

1. Si la autoridad revisa sus propios actos con la interposición de los recursos administrativos que realiza el contribuyente, será eficaz su agotamiento.
2. Si el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no tiene plena autonomía para ejecutar sus fallos, luego entonces cumple con el objeto para el cual fue creado.

### **Objetivo capitular**

Describir el acto administrativo y distinguir las características de los diversos medios de defensa, comúnmente llamados recursos administrativos en materia fiscal, así como establecer los orígenes del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sin olvidar describir brevemente el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo.

## **Introducción capitular**

Con la creación de los diversos medios de defensa, comúnmente llamados recursos administrativos, se presenta la posibilidad de que la autoridad pueda corregir los actos emitidos por ella misma regulados en diversas disposiciones fiscales en las que se han insertado, éstos han generado numerosos estudios para delimitar sus efectos, y en consecuencia algunas de sus causas; han sido modificados, e inclusive algunos de ellos han cambiado hasta su nombre.

A través de los recursos administrativos el contribuyente recibe la protección contra los posibles errores de hecho o de derecho que los órganos administrativos, pudieran cometer de los criterios seguidos, al momento de interpretar los actos correspondientes.

También se presenta, el origen del ahora llamado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y la competencia que se le ha otorgado de acuerdo a los cambios legales que ha sufrido el ordenamiento jurídico que lo regula; cuyo interés ha sido otorgar al gobernado la certeza jurídica de que las partes cuentan con los medios de defensa que resuelvan sobre la legalidad de la situación planteada, ante quien se agota el juicio contencioso administrativo, y finalizar con la figura jurídica del juicio de amparo.

## CAPÍTULO TERCERO

### Diversos medios de impugnación en materia tributaria

#### 3. El acto administrativo

El acto administrativo es el elemento indispensable para la existencia de los recursos administrativos. No existe un concepto único y uniforme de éste, sin embargo; algunos especialistas en la materia han indicado lo que puede entenderse, algunos de ellos son coincidentes y otros no.

Si bien, “la expresión acto administrativo era prácticamente desconocida antes de la revolución francesa. El primer texto legislativo francés que contiene una expresión próxima a la actual, es la del 16 Fructidor del año III, por el que se prohibía a los tribunales judiciales el conocimiento de actos de administración de toda especie”.<sup>566</sup>

Se dice que a partir de ese momento la expresión acto administrativo se empezó a utilizar en cuanto se denomina al contencioso administrativo, y que en consecuencia se limitaba a la autoridad judicial de su uso.

En la doctrina francesa con Duguit<sup>567</sup> y Jezé<sup>568</sup> se llega a la conceptualización del acto administrativo partiendo de una noción que es común al derecho público y al privado, como es la de acto jurídico,<sup>569</sup> entendiendo por acto administrativo los actos jurídicos de alcance individual, o sea, los actos subjetivos y los actos condición, que son cumplidos por quienes se desempeñan en un servicio público.

Estos autores parten del acto jurídico, para llegar al acto administrativo, que ven como a los actos cumplidos por quienes realizan un servicio público.

Precisamente, “el acto jurídico es el género y el acto administrativo, la especie. Para que el acto jurídico sea acto administrativo, precisa que el efecto jurídico se produzca para la realización de un fin administrativo (por ejemplo la expropiación, la concesión, etcétera)”.<sup>570</sup>

Francesco D'Alessio considera el acto administrativo desde el punto de vista objetivo, subjetivo y formal. Desde el punto de vista objetivo es un acto que tiene por

<sup>566</sup> DIEZ, MANUEL MARÍA. *El acto administrativo*, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1956, p. 71.

<sup>567</sup> La definición más simple y exacta del acto jurídico, es entenderlo como todo acto de voluntad que interviene con la intención de que se produzca una modificación en el ordenamiento jurídico, tal como existe en el momento en que se produce, o tal como o existirá en un momento futuro dado. Véase a DUGUIT, LEÓN. *Teoría general del acto jurídico*, Traducciones G.S.M.O., Editorial Cultura, México, 1922, p. 12.

<sup>568</sup> Todo acto jurídico es una manifestación de la voluntad y supone poder legal, del que la manifestación de voluntad no es más que su ejercicio. Véase a JEZÉ, GASTÓN. *Los principios generales del derecho administrativo*. Traducción a la segunda edición francesa por Carlos García Oviedo, Editorial Reus, Madrid, 1928, pp. 46 y 47.

<sup>569</sup> El acto jurídico generalmente ha sido definido como una manifestación de voluntad, encaminada a provocar o producir efectos de derecho, con la manifiesta intención de que se realicen esos efectos, y a diferencia del hecho jurídico, éste es un acontecimiento de la naturaleza o del hombre al que el derecho le reconoce expresamente en el orden jurídico consecuencias de derecho; por ejemplo el nacimiento y la muerte; hechos materiales de los que derivan consecuencias jurídicas; aclarando que en los hechos del hombre no interviene su voluntad para producir esas consecuencias jurídicas. Véase a ACOSTA ROMERO, MIGUEL. *Teoría general de derecho administrativo, Primer curso*, Décimo quinta edición, Porrúa, México, 2000, p. 809.

<sup>570</sup> GARCIA OVIEDO, CARLOS. *Derecho administrativo*, Octava edición, Imprenta Provincial Murcia, Madrid, 1962, p. 283.

objeto o contenido una manifestación de la voluntad administrativa. Subjetivo se considera así todo acto emanado de un órgano administrativo; y el formal es aquel que no tiene forma de ley o de sentencia.<sup>571</sup>

Podría pensarse, que esto es parecido a lo señalado por Manuel Diez, pero no es así, en virtud de que éste ve “el acto administrativo desde el punto de vista formal como aquel que emana de un órgano administrativo, y en el aspecto material es todo aquél que tiene un contenido administrativo”.<sup>572</sup>

Eustorgio Sarria ha dicho que el acto jurídico “emana de un agente de la administración, que crea una situación jurídica subjetiva, en beneficio o a cargo de una persona, o que permite la aplicación a esta de una situación jurídica objetiva; y en sentido formal, es todo acto de la administración”.<sup>573</sup>

Es decir, formalmente es un órgano administrativo el que lo emite y materialmente su contenido debe ser administrativo.

Fritz Fleiner en cambio, lo define como una “acción de una autoridad administrativa llevada a cabo en virtud de una facultad de soberanía encaminada a obtener un efecto jurídico”.<sup>574</sup>

Maurice Hauriou coincide con él, al manifestar que el acto administrativo es “toda declaración de voluntad emitida por una autoridad administrativa en forma ejecutoria, es decir, en forma que implique la ejecución, a fin de producir un efecto jurídico respecto de los administrados”.<sup>575</sup>

El acto administrativo viene a ser la declaración de voluntad emitida por autoridad administrativa, con el objeto de que se produzcan efectos jurídicos.

Mientras tanto, para Fernández de Velasco,<sup>576</sup> Sayagués Laso,<sup>577</sup> Marienhoff,<sup>578</sup> Cassagne,<sup>579</sup> García de Enterría<sup>580</sup> y Gordillo,<sup>581</sup> han expresado coincidencia con las

---

<sup>571</sup> Il concetto di atto amministrativo può assumere una significazione volta a volta diversa, più determinata, in corrispondenza della tripartizione dell'attività dello Stato. Possiamo dunque considerare l'atto amministrativo in un triplice aspetto: obiettivo, subjetivo, formale. Dal punto di vista obiettivo, è quell'atto che ha per contenuto od oggetto una estrinsecazione di attività amministrativa, non legislativa né giudiziaria. Dal punto di vista subjetivo, è quell'atto che è compiuto da un organo della pubblica amministrazione, non dal Parlamento né da un giudice. Dal punto di vista formale, è quell'atto che non assume né la forma della legge né quella della sentenza. Véase a D'ALESSIO, FRANCESCO. *Istituzioni di diritto amministrativo italiano*, Vol II, Cuarta edición, Torino, 1949, pp. 163 y 164.

<sup>572</sup> DIEZ, MANUEL MARÍA. *Op. Cit.*, 1956, pp. 73 y 74.

<sup>573</sup> SARRIA, EUSTORGIO. *Derecho procesal administrativo*, Editorial Temis, Bogotá, 1963, p. 233.

<sup>574</sup> FLEINER, FRITZ. *Instituciones de derecho administrativo*, Traducción por Sabino A. Editorial Labor, Barcelona, Gendin, 1933, p. 148.

<sup>575</sup> HAURIOU, MAURICE. *Obra escogida "La declaración de voluntad en el derecho administrativo francés (1903)"*, Traducción por Juan A. Santamaría Pastor y Santiago Muñoz Machado, Edita el Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, 1976, p. 216.

<sup>576</sup> El acto administrativo es toda declaración jurídica, unilateral y ejecutiva, en virtud de la cual la administración tiende a crear, reconocer, modificar o extinguir situaciones jurídicas subjetivas. Véase a FERNÁNDEZ DE VELASCO, RECAREDO. *El acto administrativo*, Imprenta Helénica, Madrid, 1929, p. 15.

<sup>577</sup> Propuso una definición que, al mismo tiempo que es sintética, comprende y resume todas las notas al decir que es toda declaración unilateral de voluntad de la administración, que produce efectos subjetivos. Véase a SAYAGUES LASO, ENRIQUE. *Tratado de derecho administrativo*, Editorial Martín Branchi Altura, Montevideo, 1953, p. 388.

<sup>578</sup> Para Marienhoff el acto administrativo es toda declaración, disposición o decisión de la autoridad estatal en ejercicio de sus propias funciones administrativas, productora de un efecto jurídico. Véase a MARIENHOFF, MIGUEL S. *Op. Cit.*, 1977, p. 260.

<sup>579</sup> El acto administrativo es toda declaración de un órgano del Estado en ejercicio de la función administrativa, caracterizada por un régimen jurídico exorbitante del derecho privado, que genera efectos jurídicos individuales directos con relación a terceros. Véase a CASSAGNE, JUAN CARLOS. *El acto administrativo*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1974, pp. 107 y 108.

definiciones anteriores; no obstante, la diferencia radica en que han agregado a la declaración de la autoridad que sea unilateral; por lo que, dentro del derecho público la acción unilateral de los órganos administrativos y del poder público, se manifiesta particularmente al crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas.

Esto parece coincidir con el criterio de Rafael Bielsa, que afirma que el acto administrativo es “la declaración general o especial, de una autoridad administrativa en ejercicio de sus propias funciones y que se refiere a derechos, deberes e intereses de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellas”.<sup>582</sup>

Acosta Romero lo entiende como “la manifestación unilateral y externa de la voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general”.<sup>583</sup>

En este concepto, sobresale que el acto es general y concreto; y que con él no se resuelve un conflicto, ya que la autoridad se limita a aplicar la ley para satisfacer las necesidades colectivas; así también lo ha dicho el Cuarto Tribunal Colegiado del Primer Circuito del país, al señalar:

**Acto administrativo. Concepto.** La actividad administrativa del Estado se desarrolla a través de las funciones de policía, fomento y prestación de servicios públicos, lo cual requiere que la administración exteriorice su voluntad luego de cumplir los requisitos y procedimientos determinados en los ordenamientos jurídicos respectivos. El acto administrativo es el medio por el cual se exterioriza esa voluntad y puede conceptuarse como el acto jurídico unilateral que declara la voluntad de un órgano del Estado en ejercicio de la potestad administrativa y crea situaciones jurídicas conducentes a satisfacer las necesidades de la colectividad.<sup>584</sup>

Aún cuando la LFPA no lo define, es reconocido por ella por primera vez, y se dice que, el acto administrativo no es otra cosa que la manifestación unilateral de la voluntad administrativa competente, en ejercicio de sus funciones, con el objeto de producir efectos jurídicos (crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones), buscando satisfacer el interés general.<sup>585</sup>

---

<sup>580</sup> El acto administrativo sería la declaración de la voluntad (unilateral), de juicio, de conocimiento o de deseo, realizada por la administración en ejercicio de una potestad administrativa. Véase a GARCÍA DE ENTERRIA EDUARDO y FERNÁNDEZ, TOMAS-RAMÓN. *Op. Cit.*, p. 540.

<sup>581</sup> Gordillo manifiesta que el acto administrativo es una declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma inmediata. Véase a GORDILLO, AGUSTÍN, A. *El acto administrativo*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1976, p. 77.

<sup>582</sup> BIELSA, RAFAEL. *Derecho administrativo*, Tomo II, Sexta edición, Talleres Gráficos, Buenos Aires, 1964, p. 18.

<sup>583</sup> ACOSTA ROMERO, MIGUEL. *Op. Cit.*, 2000, p. 811.

<sup>584</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Cuarto Tribunal Colegiado del Primer Circuito. Tomo: XV, Marzo de 2002, Tesis aislada: I.4o.A.341 A, p. 1284.



### 3.1 Clasificación del acto administrativo

Al igual que existen una gama de autores que conceptualizan el acto administrativo, los hay en aquellos que otorgan su clasificación; no obstante se considera que Gabino Fraga ofrece una clasificación breve y concisa del acto administrativo; ya que incluye y atiende en su clasificación lo siguiente:

“a) La naturaleza misma de los actos; clasificados a su vez en actos materiales y actos jurídicos, siendo los primeros los que no producen ningún efecto de derecho y los segundos los que sí engendran consecuencias jurídicas.

b) Las voluntades que intervienen en su formación; pueden dividirse en actos constituidos por una voluntad única (acto simple) y actos formados por el concurso de varias voluntades (acto colegial, acto complejo o colectivo).

c) La relación que esas voluntades guardan con la ley; dividido en acto obligatorio, reglado o vinculado, y el acto discrecional; el primero constituye la ejecución de la ley, el cumplimiento de una obligación que la norma impone a la Administración cuando se han realizado determinadas condiciones de hecho; la ley determina exactamente la autoridad competente para actuar, si ésta debe actuar y cómo, estableciendo las condiciones de la actividad administrativa de modo de no dejar margen a la diversidad de resoluciones según la apreciación subjetiva.

Por el contrario, el acto discrecional tiene lugar cuando la ley deja a la Administración un poder libre de apreciación para decidir si debe actuar o abstenerse; en qué momento debe intervenir y cómo; así como qué contenido va a dar a su actuación. Por lo general, de los términos mismos que use la ley podrá deducirse si ella concede a las autoridades una facultad discrecional. Así, normalmente, cuando la ley use términos que no sean imperativos sino permisivos o facultativos se estará frente al otorgamiento de un poder discrecional.

d) El del radio de aplicación del acto; éstos se pueden clasificar en actos internos y externos, según que sólo produzcan sus efectos en el seno de la organización administrativa o trasciendan fuera de ella.

Por último, el de su contenido y efectos jurídicos, que consideran primero a los actos directamente destinados a ampliar la esfera jurídica de los particulares (actos de admisión, la aprobación, la dispensa, la condonación). Después, los actos directamente destinados a limitar esa esfera jurídica (actos de expropiación, sanciones, actos de ejecución); y los actos que hacen constar la existencia de un estado de hecho o de derecho (actos de registro, certificación, autentificación, publicaciones)”.<sup>586</sup>

---

<sup>586</sup> FRAGA MAGAÑA, GABINO. *Op. Cit.*, pp. 229 y ss.

A través de la clasificación del acto se conocen las formas por las cuales se manifiesta la voluntad de los sujetos y autoridades en generar efectos jurídicos, de los actos que realizan.

### 3.1.1 Elementos del acto administrativo

Aún cuando existen numerosas opiniones de autores que señalan los elementos del acto administrativo, la doctrina no ha podido unificar los criterios a seguir; sin embargo, la LFPA en el artículo 3º ha establecido tanto los elementos como los requisitos<sup>587</sup> del acto administrativo.<sup>588</sup>

No se puede negar la posible confusión de los elementos y requisitos del acto administrativo, toda vez que ambos se agregan en el mismo precepto jurídico y no se hace distinción alguna; pero, como acertadamente lo señala Gonzalo Armienta, “el elemento se refiere a componentes del acto y el término de requisito hace referencia a la forma de exteriorizar los elementos”,<sup>589</sup> la omisión de los mismos provocará, según sea el caso, la nulidad o anulabilidad del acto administrativo.

Dentro de los elementos esenciales del acto administrativo se indican:

El acto administrativo debe emanar de un órgano que actuando en ejercicio de la función administrativa, tenga atribuida competencia para dictarlo.<sup>590</sup> “La competencia puede ser absoluta, que es la que se refiere a las facultades o funciones que han sido

---

Para Manuel Diez los actos administrativos pueden ser clasificados desde distintos puntos de vista. Considerando en primer lugar los actos de autoridad y los actos de gestión, con base en el elemento subjetivo, así como los actos complejos y colectivos, con base en el contenido de la declaración y de su eficacia, y finalmente el negocio jurídico. Véase a DIEZ, MANUEL MARÍA. *Op. Cit.*, 1956, p. 83.

<sup>587</sup> El elemento es el fundamento o parte esencial de alguna cosa, mientras que el requisito viene a ser la circunstancia o condición necesaria para la existencia o el ejercicio de un derecho o de una facultad para la validez y eficacia de un acto jurídico y para exigencia de obligaciones o deberes. Véase a CABANELLAS, GUILLERMO. *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, Tomo III y V, 21ª edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1989, pp. 400 y 171.

<sup>588</sup> Son elementos y requisitos del acto administrativo:

- I. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;
- II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;
- III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos;
- IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;
- V. Estar fundado y motivado;
- VI. Derogada.
- VII. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta Ley;
- VIII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto;
- IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;
- X. Mencionar el órgano del cual emana;
- XI. Derogada.
- XII. Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas;
- XIII. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión;
- XIV. Tratándose de actos administrativos deban notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;
- XV. Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, y
- XVI. Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley. Véase el artículo 3 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Vigente en 2008.

<sup>589</sup> ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Op. Cit.*, 1999, p. 14.

<sup>590</sup> En el diccionario jurídico mexicano se señala que la competencia en un sentido amplio y general, es la idoneidad atribuida a un órgano de autoridad para conocer o llevar a cabo determinadas funciones o actos jurídicos. Véase a FLORES GARCÍA, Fernando. *Voz Competencia, Diccionario jurídico mexicano, Op. Cit.*, 2005, p. 639.

Por su parte, Ovalle Favela ha dicho que la competencia es el ámbito, esfera o campo, dentro del cual un órgano de autoridad puede desempeñar válidamente las funciones que le son propias. Véase a OVALLE FAVELA, JOSÉ. *Teoría general del proceso*, Editorial Harla, México, 1991, p. 104.

asignadas a determinado órgano público; o relativa, que es la que sólo contempla las atribuciones que corresponden a un órgano público frente a otros de ese mismo carácter, y ambas deben concurrir para la eficacia y validez de un acto administrativo”.<sup>591</sup>

El acto administrativo debe ser emitido por autoridad competente, a través del cual se manifieste su voluntad.

Otro elemento importante del acto administrativo viene a ser, el objeto,<sup>592</sup> el cual debe ser cierto, determinado o determinable y jurídicamente posible; pudiéndose clasificar en: “Objeto directo o inmediato; éste es la creación, transmisión, modificación, reconocimiento o extinción de derechos y obligaciones dentro de la actividad del órgano administrativo y dentro de la materia, territorio en que tiene competencia; y el objeto indirecto o mediato; será cuando se realiza la actividad de órgano del Estado, es decir, cumplir con sus finalidades y ejercer la función pública que tiene implícita”.<sup>593</sup>

La finalidad del acto “es el resultado último que debe conseguir su contenido; el fin es, pues, subsiguiente al acto en cuanto a su realización, de modo que partiendo de los motivos, pasando por el objeto, se llega a la finalidad de los actos administrativos”.<sup>594</sup>

De ahí que, el fin del acto sea satisfacer el interés público, pero determinable, ya que en caso contrario resultaría ilógico que se pretendiera cubrir el interés público sin conocer el objeto específicamente.

Miguel Marienhoff ha sostenido que “si mediante el objeto o contenido del acto se expresa lo que se desea obtener de éste, toda vez que, con la finalidad se pone de manifiesto por que se desea obtener determinado objeto, de manera que la finalidad constituye la razón que justifica la admisión del acto”.<sup>595</sup>

Los órganos de la administración deben cumplir sus actividades procurando alcanzar ciertos fines, orientados al logro del interés público; por eso, “todo acto administrativo debe tener una finalidad, y ésta debe estar acorde con el interés público, relación que se constituye así en esencial”.<sup>596</sup>

Por lo que a la forma corresponde, se entiende al modo como se documenta la voluntad administrativa que da origen al acto, según lo dispuesto por las normas que sean aplicables.

---

<sup>591</sup> ESCOLA, HÉCTOR JORGE. *Compendio de derecho administrativo*, Reimpresión, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1990, p. 493.

<sup>592</sup> Según Héctor Escola, el objeto es el efecto que se propone obtener la administración al dictar tal acto. *Ibidem*, p. 498.

<sup>593</sup> GODINEZ GUTIÉRREZ, Jorge I. “El silencio administrativo”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Número 4, Año II, Junio-1997, México, p. 125.

<sup>594</sup> ROYO VILLANOVA, ANTONIO. *Op. Cit.*, 1952, p. 108.

<sup>595</sup> MARIENHOFF, MIGUEL S. *Op. Cit.*, p. 220.

<sup>596</sup> ESCOLA, HÉCTOR JORGE. *Op. Cit.*, 1990, p. 498 y 499.

Resulta entonces, que para que el acto sea válido es necesario que conste por escrito,<sup>597</sup> con excepción de la positiva o negativa ficta; excepción que establece una ley secundaria y no la CPEUM; como ha quedado establecido, el no cumplir con ese requisito puede originar que se niegue, se conceda o que exista absoluto silencio, y se contraríen ciertas disposiciones constitucionales y legales.

En cuanto a que, el acto este debidamente fundado y motivado; se deben citar los preceptos legales aplicables con precisión, "así como las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la emisión del acto, debiendo existir una adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicadas al caso y constar en el propio acto administrativo".<sup>598</sup>

Para que el acto administrativo, surta sus efectos legales, debe estar debidamente fundado y motivado (expresar el fundamento legal y los hechos que lo originaron), ya que en caso contrario; no podrá surtir aquellos efectos jurídicos previstos por la ley.

### 3.1.2 Caracteres del acto administrativo

No hay que omitir las características del acto administrativo; encontrándose entre ellas la presunción de legalidad o validez, el mérito y su ejecutoriedad.

El acto administrativo presenta la característica de tener en su favor la presunción de legitimidad "también llamada presunción de validez del acto administrativo, por la cual se presume que éste ha sido dictado en armonía con el ordenamiento jurídico, es decir, con arreglo a derecho".<sup>599</sup>

Se presume que el acto fue dictado conforme a derecho por la administración, por lo que para desvirtuarlo resulta necesario que el particular pruebe que se emitió en contravención a las normas jurídicas, y finalmente que se ejecute.

Bartolomé Fiorini ha sostenido que "todos los actos de derecho público gozan de esa presunción de su validez jurídica inmediata, de suerte que toda ley se considera constitucional, toda sentencia se considera válida y todo acto de la administración se reputa legal".<sup>600</sup>

García Trevijano señala que "la presunción de legitimidad quiere decir que los actos de los órganos administrativos se presumen legítimos en principio. Esto es, no se

<sup>597</sup> El principio de la escrituriedad de los actos administrativos, reconocido en la legislación procedimental administrativa, sólo cede en casos excepcionales, en que las circunstancias permitan adoptar otra forma, en los supuestos de silencio de la administración, en el de los actos tácitos, dentro de lo que las normas aplicables admitan y con el sentido que ellas les otorguen, o cuando ha sido expresamente admitida la expresión de la voluntad administrativa por signos o señales, convencionales o no, a los cuales se reconoce un sentido determinado". *Ibidem*. pp. 500 y 501.

<sup>598</sup> GODINEZ GUTIÉRREZ, Jorge I. *Op. Cit.*, p. 126.

<sup>599</sup> CASSAGNE, JUAN CARLOS. *Op. Cit.*, 1974, p. 326.

<sup>600</sup> FIORINI, BAROLOME A. *Teoría jurídica del acto administrativo*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1969, p. 84.

presume la arbitrariedad, se presume que todo está hecho con arreglo, no solamente a los cauces formales sino al interés público”.<sup>601</sup>

Otros autores como Bidart Campos han dicho que “la presunción de legitimidad constituye un principio del acto administrativo que encuentra su fundamento en la presunción de validez que acompaña a todos los actos estatales”.<sup>602</sup>

En el derecho para que el acto administrativo sea legal, basta con que sea legítimo; así lo ha establecido la Sala Regional Hidalgo México del TFJFA, al señalar:

**Acto administrativo. Es válido mientras no haya sido declarado nulo y, por lo tanto, es eficaz y exigible a partir de que surta efectos su notificación.** Es inexacto que la resolución impugnada sea ilegal por haberse dictado cuando aún la resolución que le dio origen no había adquirido firmeza, dado que, contrariamente a lo aducido por el actor, la firmeza del acto administrativo se adquiere a partir de que surte efectos su notificación, y no a partir de que transcurre el plazo para que sea impugnado. En efecto, de acuerdo con lo previsto en los artículos 8 y 9 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, el acto administrativo es válido mientras no haya sido declarado nulo y, por lo tanto, el acto válido será eficaz y exigible a partir de que surta efectos su notificación. De tales dispositivos se desprende que la validez del acto administrativo es lo mismo que la presunción de legalidad o legitimidad, ya que dicho concepto implica que aquél se encuentra ajustado a derecho; es decir, que se presume que fue emitido de acuerdo con lo previsto en la ley que regula su emisión; en consecuencia, la validez del acto administrativo presupone su idoneidad para generar sus efectos jurídicos. Así las cosas, es válido el acto administrativo que ha sido elaborado de acuerdo con el ordenamiento jurídico en vigor; y es eficaz cuando, siendo válido, puede ser cumplido, característica que adquiere por la participación de conocimiento al interesado, a través de su notificación; por ello la eficacia del acto se vincula con su ejecutividad y ejecutoriedad. En estas consideraciones, es de concluirse que no le asiste razón a la actora, en tanto que la autoridad para la emisión de la resolución impugnada no era necesario que esperara a que transcurrieran cuarenta y cinco días, contados a partir de la notificación a la actora de la diversa resolución que ordenó a la demandada emitiera otra diversa, puesto que como se ha visto con anterioridad, la demandada estuvo en posibilidad de dar cumplimiento a esta última resolución, una vez que surtió sus efectos su notificación, puesto que a partir de esta fecha tal resolución es válida y, por lo tanto, eficaz y exigible, ejecutiva y ejecutoriable. Es decir ha adquirido firmeza, ello con independencia del

---

<sup>601</sup> GARCIA-TREVIJANO FOS, JOSÉ ANTONIO. *Tratado de derecho administrativo*, Vol. I, Tomo II, Segunda edición, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1971, 426.

<sup>602</sup> BIDART CAMPOS, GERMAN J. *El derecho constitucional del poder*, Impresiones Ediar, Argentina, 1967, p. 343.

derecho del actor de impugnarla dentro del plazo que establece la ley respectiva.<sup>603</sup>

Juicio No. 2572/01-11-03-6 y 2119/01-12-02-5 acum. Resuelto por la Tercera Sala Regional Hidalgo México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 2 de octubre de 2002, por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Manuel Lucero Espinosa. Secretaria: Lic. Florencia Victoria Martínez Morán.

El acto administrativo se presume legal conforme a la norma, ajustado a derecho; es válido, mientras no se haya declarado lo contrario.

La presunción de legitimidad beneficia al acto administrativo en el sentido de que, lo tiene como conforme a derecho, o sea que se acepta que reúne todas las condiciones y elementos indispensables para concluir que es un acto regular y perfecto.<sup>604</sup>

Por lo que hace al mérito, los tratadistas no se han puesto de acuerdo sobre su concepto, la doctrina italiana con Guido Zanobini<sup>605</sup> y Renato Alessi,<sup>606</sup> han manifestado que por mérito del acto entienden, la conveniencia y utilidad del acto, su adaptación a la obtención de los fines genéricos y específicos que con el mismo se pretenden obtener; y, por otra parte, el vicio de mérito es un vicio de oportunidad.

El mérito es el resultado que la administración obtiene conveniente y útil para llegar a cubrir el interés general.

Héctor Escola expresa que “todo acto administrativo debe ser conveniente y oportuno, la conveniencia, como lo dijera García Oviedo, se vincula con la bondad del acto en cuanto a su contenido, mientras que la oportunidad se relaciona con las circunstancias que lo han determinado o al momento en que ha sido dictado. Se trata, pues, de criterios de equidad administrativa”.<sup>607</sup>

Por mérito del acto se entiende, la conveniencia y utilidad del mismo, su aceptación a la obtención de los fines genéricos y específicos que con la emanación del acto se pretende obtener, esto es, “la necesaria correspondencia entre el contenido del acto y su resultado, debiéndose atender el órgano administrativo al principio de la oportunidad”.<sup>608</sup>

---

<sup>603</sup> RTFJFA. Quinta Época. Instancia: Tercera Sala Regional Hidalgo-México (Tlalnepantla, Edo. Mex.). Quinta Época. Año IV. No. 46. Octubre 2004. Tesis: V-TASR-XXXIII-1323. p. 384.

<sup>604</sup> Véase a ESCOLA, HÉCTOR JORGE. *Op. Cit.*, 1990, pp. 508 y 509.

<sup>605</sup> Los actos que consisten en declaraciones de voluntad, en cuanto están por su naturaleza dirigidos a conseguir un fin determinado, querido por el agente y reconocido por el derecho. Véase a ZANOBINI GUIDO, *Curso de derecho administrativo*, Volumen I, Ediciones Acayú, Buenos Aires, 1954, p. 329.

<sup>606</sup> Véase a ALESSI, RENATO. *Op. Cit.*, p. 136.

<sup>607</sup> ESCOLA, HÉCTOR JORGE. *Op. Cit.*, 1990, p. 166. Véase a GARCIA OVIEDO, CARLOS. *Op. Cit.*, 1962, p. 378.

<sup>608</sup> DIEZ, MANUEL MARÍA. *Op. Cit.*, 1956, p. 193.

Por ello, el mérito es “la oportunidad y la conveniencia del acto; el acto adecuado al interés público”.<sup>609</sup>

En el caso de la ejecutoriedad del acto, ésta consiste como lo dice Juan Carlos Cassagne, “en la facultad de los órganos estatales que ejercen dicha función administrativa para disponer la realización o cumplimiento del acto, sin intervención judicial, dentro de los límites impuestos por el ordenamiento jurídico”.<sup>610</sup>

Esta característica de ejecutoriedad es exclusiva del acto administrativo, “ya que solamente la administración pública goza de la facultad de obtener el cumplimiento de sus actos sin necesidad de un mandato escrito de autoridad judicial”.<sup>611</sup>

Por ejemplo cuando la autoridad en el procedimiento administrativo de ejecución, exige el pago de las contribuciones que no han sido cubiertas dentro de los plazos legales establecidos, de acuerdo a lo que se dispone en el artículo 145 del CFF,<sup>612</sup> en caso de que el contribuyente no cumpla voluntariamente, la autoridad puede exigir el pago en forma coactiva.

Este principio de ejecutoriedad no es absoluto, en virtud de que los particulares tienen a su alcance los recursos administrativos para impugnar el acto, y lograr su modificación.

Además, el acto al producir efectos jurídicos se torna en eficaz, es decir, “que para que se produzcan los efectos jurídicos de la voluntad es necesario que se verifiquen los presupuestos exigidos por la ley en cuanto a personas, cosas y acciones a que estos efectos se refieren como condición de eficacia del acto”.<sup>613</sup>

Esta situación no es general ya que pudieran presentarse actos que para surtir efectos requieren del transcurso de cierto tiempo; o de un acontecimiento futuro, debido a que así lo establezca la ley o que la autoridad haya indicado algún requisito para ello; pero, puede suceder que un acto administrativo surta sus efectos aunque sea ilegal, pues cuando se demuestre su irregularidad, ese acto dejara de tener vida jurídica.

Para que el acto goce de eficacia inobjetable requiere ser válido y tener fuerza ejecutoria, en tanto que no exista algún elemento que aplase su cumplimiento; como ha quedado escrito en líneas anteriores.

<sup>609</sup> ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Op. Cit.*, 1999, pp. 11 y 12.

<sup>610</sup> CASSAGNE, JUAN CARLOS. *Op. Cit.*, 1974, p. 331.

<sup>611</sup> ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Op. Cit.*, 1999, p. 16.

<sup>612</sup> Las autoridades fiscales exigirán 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.

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente... Véase el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

<sup>613</sup> CAETANO, MARCELLO. *Tratado elemental de derecho administrativo*, Traducción por L. López Rodó, Editorial Moret, Santiago de Compostela, España, 1946, p. 278.

### 3.1.3 Extinción del acto administrativo

El acto administrativo puede extinguirse por diferentes medios que se clasifican en: “Medios normales y medios anormales, en los primeros la realización fáctico-jurídica del acto administrativo se lleva a cabo en forma normal mediante el cumplimiento voluntario y la realización de todas aquellas operaciones materiales necesarias para cumplir el objeto o contenido del propio acto. Esta realización voluntaria puede ser de los órganos internos de la Administración y también por parte de los particulares; en este caso, el acto administrativo se cumple y se extingue precisamente por la realización de su objeto”.<sup>614</sup>

El acto administrativo se extingue cuando se cumple con su objeto, por la administración o por los particulares.

“Los medios anormales, porque no culminan con el cumplimiento del contenido del acto, sino que lo modifican, impiden su realización, o lo hacen ineficaz; éstos son: La revocación administrativa, rescisión, prescripción, caducidad, término y condición, renuncia de derechos, irregularidades e ineficacia del acto administrativo, y extinción por decisiones dictadas en recursos administrativos o en procesos ante tribunales administrativos y federales en materia de amparo”.<sup>615</sup>

Cada uno de estos medios impide que se extinga el acto administrativo, toda vez que no se lleva a cabo su realización y por tanto que se cumpla con su objeto.

En el artículo 57 de la LFPA se establecen los medios para la terminación o extinción del acto administrativo como: La resolución, el desistimiento, la renuncia, la caducidad, la imposibilidad material de continuarlo y el convenio de las partes.<sup>616</sup>

A diferencia del autor, la Ley no reconoce la prescripción ni el cumplimiento voluntario o automático.

### 3.2 El recurso administrativo

Los recursos administrativos; su procedencia y tramitación, han sido regulados en varias disposiciones legales; debido a la distinta naturaleza de las actividades administrativas que se realizan; y aún cuando han sido objeto de estudio en el país; la intervención del Estado en la vida de la administración pública se ha incrementado con el transcurso del tiempo; por lo que se requiere se delimiten algunas particularidades sobre ellos.

<sup>614</sup> ACOSTA ROMERO, MIGUEL. *Op. Cit.*, 2000, p. 853.

<sup>615</sup> *Ibidem.* p. 854.

<sup>616</sup> Véase el artículo 57 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Vigente en 2008.



La autoridad al resolver todos los asuntos de su competencia, y al realizar su actividad, se encuentra sujeta a cometer errores; y esto ha generado, la necesidad de instituir la forma de que pueda corregir sus actos, y se ha de considerar que lo puede lograr, a través de los medios de impugnación, comúnmente llamados recursos administrativos.

El legislador al elaborar las disposiciones generales que norman las obligaciones y los derechos de los sujetos de la relación jurídico tributaria, estatuye en una parte de esos cuerpos rectores de la colectividad, los recursos administrativos, de los cuales Rafael Bielsa ha dicho “en ninguna esfera de la actividad del Estado existe más diversidad o variedad de medios jurídicos para impugnar decisiones administrativas, que en la fiscal”,<sup>617</sup> que se han creado a favor de los gobernados, teniendo como razón de ser, la necesidad social y el que la administración pública, reconsidere los actos o resoluciones que afecten la esfera jurídica de los particulares.

### 3.2.1 Concepto de recurso

El concepto etimológico de la palabra recurso “proviene del latín *recursus* que significa: Acción o efecto de recurrir. Acción que concede la ley al interesado en un juicio o en otro procedimiento para reclamar contra las resoluciones; ante la autoridad que las dictó o ante alguna otra”.<sup>618</sup>

Esto es, por disposición legal se concede al interesado la posibilidad de reclamar una resolución ante la autoridad que la emitió o ante otra distinta.

Con la idea de conceptuar el recurso administrativo, en la doctrina se han emitido diversas definiciones, e inclusive se puede decir que existe un sin número de conceptos, algunos de ellos coincidentes, hasta el que cada autor posea uno; a pesar de esto, y para efectos de esta investigación, se atenderán los siguientes:

Hay quienes opinan que el recurso es un medio legal del particular, entre ellos Renato Alessi y Adolfo Merkl, que ven a los recursos administrativos como medios de los que disponen los particulares afectados por un acto de ilegalidad, y que provoca que las autoridades administrativas lo revisen y lo modifiquen, con el objeto de tener un nuevo pronunciamiento, que no esté afectado por vicios de legalidad, el cual no sea sólo conforme al interés público, sino también conforme al interés individual.<sup>619</sup>

<sup>617</sup> BIELSA, RAFAEL. *Op. Cit.*, 1957, p. 371.

<sup>618</sup> *Diccionario de la Lengua Española*, *Op. Cit.*, 2001, p. 1746.

En el diccionario jurídico mexicano se ha expresado, que efectivamente la palabra recurso deriva del latín *recursus*, camino de vuelta, de regreso o retorno; pudiéndose entender como el medio de impugnación que se interpone contra una resolución, generalmente ante un juez de mayor jerarquía y de manera excepcional ante el mismo juzgador, con el objeto de que dicha resolución sea revocada, modificada o anulada. Véase a FIX-ZAMUDIO, Héctor. *Voz Recurso, Diccionario jurídico mexicano*, *Op. Cit.*, 2005, p. 3205.

<sup>619</sup> Véase a ALESSI, RENATO. *Op. Cit.*, p. 621. Véase a MERKL, ADOLFO. *Op. Cit.*, p. 291.

Gabino Fraga manifiesta que el recurso administrativo efectivamente “constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa, una revisión del propio acto a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad del mismo”.<sup>620</sup>

Lo interesante de estas definiciones radica en que puede afirmarse que el objeto de la existencia de los recursos es obtener de la autoridad la revisión de sus actos y la finalidad de la revocación, anulación, modificación o confirmación de los mismos, mediante un análisis de la legalidad del procedimiento y contenido.

El jurista uruguayo Enrique Sayagués Laso, ha sostenido que los recursos “son los distintos medios que el derecho establece para obtener que la administración, en vía administrativa, revise un acto y lo confirme, modifique o revoque”.<sup>621</sup>

Es coincidente con él Marienhoff, quien ha dicho que el recurso administrativo “es un medio de impugnar la decisión de una autoridad administrativa, con el objeto de obtener, en sede administrativa, su reforma o su extinción”.<sup>622</sup>

Héctor Fix-Zamudio opina que el recurso administrativo “es un derecho de impugnación que se tramita a través de un procedimiento, y que se traduce en una resolución que tiene el carácter de acto administrativo”.<sup>623</sup>

Nava Negrete menciona que el recurso administrativo “es un procedimiento de impugnación con el cual se da definitividad al acto administrativo y se cumple la función de garantía de audiencia cuando no es posible ésta antes de producirse el acto, debido a su inmediatez”.<sup>624</sup>

Al igual que ellos, Alejandro Paz ha señalado que “la naturaleza del recurso administrativo es la de constituirse como un derecho de impugnación con el que cuenta un particular cuando se ve afectado con un acto administrativo, cuyo trámite se sigue mediante un procedimiento administrativo ante la propia autoridad y que tiene como fin último el de controlar la legalidad de la actuación de dicha autoridad”,<sup>625</sup> esto es, su naturaleza es ser una especie del género del procedimiento administrativo.

Para estos autores se presenta la posibilidad de que el gobernado impugne los actos de la administración pública, cuando cree que le causan agravio a su esfera

<sup>620</sup> FRAGA MAGAÑA, GABINO. *Op. Cit.*, p. 435. Véase a ESCOLA, HÉCTOR JORGE. *Tratado teórico práctico de los recursos administrativos*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1967, p. 210. Véase a GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. “Recursos administrativos”, *Justicia Administrativa*, Primera reimpression, Editorial Trillas, México, 1988, p. 26. Véase a SERRA ROJAS BELTRI, ANDRÉS. *Derecho administrativo*, Segundo Curso, Décima novena edición, Porrúa, México, 1999, p. 727.

<sup>621</sup> SAYAGUES LASO, ENRIQUE. *Op. Cit.*, p. 471.

<sup>622</sup> MARIENHOFF, MIGUEL S. Tomo I, *Op. Cit.*, 1965, p. 640

<sup>623</sup> FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Introducción a la justicia administrativa en el ordenamiento mexicano*, El Colegio Nacional, México, 1983, p. 45.

<sup>624</sup> NAVA NEGRETE, ALFONSO. *Op. Cit.*, 1959, p. 349.

<sup>625</sup> PAZ LÓPEZ, ALEJANDRO y MESTA GUERRA, JOSÉ GUADALUPE. *Op. Cit.*, p. 45.

jurídica, como un procedimiento de impugnación que resuelve el acto con carácter definitivo; es decir, que se actúe y se aplique concretamente el derecho; para el supuesto de considerar al recurso administrativo como un medio de defensa que tiene el particular.

El procesalista Briseño Sierra, ha dicho que el recurso debe estar clara y específicamente consignado en la ley o reglamento aplicables al caso controvertido, el recurso es una instancia que impugna la resolución de una autoridad y no una contradicción de derechos particulares.<sup>626</sup>

Es decir, el recurso debe estar regulado por la ley, con el objeto de que la autoridad emita una nueva resolución respecto al fondo del asunto.

Un grupo de autores; entre ellos Jesús González Pérez maneja otra teoría apoyada en considerarlo “como la impugnación de un acto administrativo ante un órgano de este carácter”,<sup>627</sup> y coincide con él, Agustín A. Gordillo al precisar que los recursos son “los remedios o medios de protección al alcance del administrado para impugnar los actos y hechos administrativos ilegítimos y en general para defender sus derechos respecto de la administración pública”.<sup>628</sup>

Lo coincidente de este último autor con el primero estriba, en que el particular impugne el acto efectivo y concreto del derecho, ante la administración pública que tiene la posibilidad de corregir o reconsiderar sus actos.

Juan Carlos Cassagne argumenta que “al tratarse de una declaración de voluntad del particular que produce efectos jurídicos respecto de la administración y las demás personas legitimadas en el procedimiento, es evidente que el recurso administrativo es un acto jurídico y no un derecho”.<sup>629</sup>

Cuando el particular controvierte ante la administración pública, esa declaratoria de voluntad produce efectos jurídicos, frente a la autoridad y a otros legitimados en el proceso; se debe decir que se estará ante un acto jurídico y no ante un derecho.

Manuel Ibáñez Frocham expresa que “no hay sinonimia entre acción y recurso, aún cuando ambos son derechos subjetivos de los individuos que solamente ellos pueden utilizar, cualquiera que sea la concepción aun la más crudamente publicista que quiera tenerse del proceso”.<sup>630</sup>

<sup>626</sup> Véase a BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1990, pp. 103 y 104.

Carrillo Flores señala que el recurso administrativo es un derecho previsto necesariamente en la ley para dirigirse a una autoridad administrativa para que emita una nueva resolución administrativa sobre el fondo del asunto, examinando sólo la legalidad de la primera o también su oportunidad, según la órbita de facultades que a la autoridad de revisión otorgue el derecho positivo. Véase a CARRILLO FLORES, ANTONIO. *La justicia federal y la administración pública*, Segunda edición, Porrúa, México, 1973, p. 108.

<sup>627</sup> GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. *Los recursos administrativos*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1969, p. 34.

<sup>628</sup> GORDILLO, AGUSTÍN A. *Procedimiento y recursos administrativos*, Segunda edición, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1971, p. 159.

<sup>629</sup> CASSAGNE, JUAN CARLOS. *Derecho administrativo*, Tomo II, Tercera edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1985, p. 345.

<sup>630</sup> IBÁÑEZ FROCHAM, MANUEL M. *Tratado de los recursos en el proceso civil*, Cuarta edición, Talleres Gráficos La Ley, Buenos Aires, 1969, p. 41.

Briseño Sierra precisa que, "aunque se niegue hay paralelismo en estos términos, pero no son ambos derechos subjetivos. Recurso y acción sirven para tutelar los derechos subjetivos y también para hacer valer otros derechos individuales. Sin embargo, ellos mismos no son tales derechos subjetivos.

Por la acción se pone en movimiento la jurisdicción. Por el recurso se continúa la acción normalmente ante otras instancias o grados de la jurisdicción. De este modo entre acción y recurso hay, aparte de diferencias formales (aquella que manifiesta por una demanda, éste por un acto que la persigue), una relación de grado: El recurso es el medio de continuar el ejercicio de la acción".<sup>631</sup>

Bartolomé Fiorini ha establecido que "los recursos administrativos son normas procesales que regulan las vías que tiene el administrado para promover instancias exclusivamente administrativas, a fin de que la Administración pública actúe con justicia, es decir, cumplir con el derecho y aplicarlo eficientemente en forma justa y moral".<sup>632</sup>

Sostiene que el recurso es una función administrativa, se apoya en que, no existe una verdadera controversia; en caso contrario se requeriría de pretensiones contradictorias entre la administración y el particular.

Hay que decir que todas las definiciones coinciden, destacando como elementos diferenciales del recurso administrativo; la impugnación, la existencia de un acto administrativo, cumplida en vía administrativa; con el objeto de que se confirme, modifique o revoque el acto impugnado.

En esos conceptos se presenta una estructura que logra abarcar con precisión los elementos que pueden proporcionar un concepto si no universal, tal vez uno general, qué es lo que debe entender por recurso administrativo; para lo cual se apoya lo establecido por Emilio Margáin al decir que será "todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida"<sup>633</sup> y obtener de ser posible la modificación o revocación.

Los recursos administrativos representan la esencia de un medio de defensa legal creado por el legislador a favor de los administrados; que al ver afectados sus derechos o intereses por un acto de autoridad, pueden acudir al mismo funcionario, al superior jerárquico o por otro totalmente distinto; a quien se solicita rectifique el acto administrativo que cause agravios a un particular y en ocasiones al interés general, y

<sup>631</sup> BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1990, pp. 103 y 104. Véase a ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Op. Cit.*, 1999, p. 61.

<sup>632</sup> FIORINI, BARTOLOME A. *Op. Cit.*, 1965, p. 409.

<sup>633</sup> MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. *Op. Cit.*, 2001, p. 18. Véase a CASTREJÓN GARCIA, GABINO EDUARDO. *Medios de defensa en materia administrativa y fiscal*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2002, p. 227.

que a su vez indague y determine los hechos del litigio, a fin de que compruebe la verdad de los hechos alegados; para que finalmente ésta lo reconozca, corrija, revoque o simplemente lo anule.

### 3.3 Elementos de los recursos

Una vez conformada la definición del recurso administrativo, es preciso describir sus elementos; los cuales el maestro De la Garza clasifica en: "Esenciales (determinan la existencia del recurso) y son aquellos que necesariamente deben cumplirse para su procedencia; y de su naturaleza o secundarios; los cuales, no deben cumplirse necesariamente para que el recurso sea procedente".<sup>634</sup>

Acosta Romero a su vez considera; que se requiere de "una resolución administrativa, que constituye la base para la impugnación; ya que, un acto administrativo impugnado; que el particular interponga el recurso para que la autoridad revise su propia actuación; así como, que se lesione su esfera jurídica".<sup>635</sup>

El recurso para existir debe tener un acto administrativo que viole los derechos del particular, ya que en caso contrario, no se lesiona su interés jurídico, y no será necesaria la revisión del acto.

Sólo a través de los medios de defensa que establezcan las leyes, puede privarse de eficacia jurídica a un acto de la Administración y evitar que se dé lugar a que se configure el consentimiento tácito del acto.<sup>636</sup>

Resulta que "durante el procedimiento administrativo obviamente no se ejerce jurisdicción alguna, pues en esta etapa no se desarrolla juicio alguno entre el fisco y el contribuyente, toda vez que contra las resoluciones administrativas sólo proceden los recursos administrativos previstos en la ley sin la intervención de la figura formal de un juzgador".<sup>637</sup>

El recurso administrativo carece de naturaleza jurisdiccional; ya que no interviene el tercero imparcial o juzgador que resuelva imperativamente una controversia.

Los elementos de la naturaleza o secundarios de los recursos administrativos; se encuentra el plazo para interponerlo, del que se ha dicho que "si no constara en la ley, no por esto el recurso no existiría, sino que podría ser interpuesto en cualquier momento. Porque, cuando la ley determina el plazo de interposición, éste es el parámetro dentro del cual el particular debe presentar su recurso administrativo, de otra

<sup>634</sup> GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, p. 845.

<sup>635</sup> ACOSTA ROMERO, MIGUEL. *Op. Cit.*, 2000, p. 826.

<sup>636</sup> Véase a RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL. *Op. Cit.*, p. 254.

<sup>637</sup> CUEVA, ARTURO DE LA. *Op. Cit.*, 1999, p. 222.

forma, el acto tendría efectos de ejecutabilidad en su contra<sup>638</sup> (la ley señalará el tiempo de que dispone el particular para presentar el recurso, el cual suele variar).

Los requisitos formales o de forma; la ley o los reglamentos correspondientes establecerán esta cuestión, forma que será, en todo caso, escrita, sin olvidar “el nombre del recurso que se interpone; toda vez que, existe el criterio del Tribunal Fiscal Federal respecto de no ser necesario dicho requisito, si del contenido de éste se desprende el tipo de recurso que se interpuso”.<sup>639</sup>

En la tesis emitida por la Sala Superior del TFJFA; la procedencia de un recurso no está determinada por el nombre, sino por su naturaleza; como a se indica:

**Recursos administrativos, amplitud en la expresión de los formulismos.** Como es de explorado derecho, en la teoría como en la actividad de los tribunales judiciales federales, en la interposición de los recursos administrativos o medios de impugnación, no se aplicarán con rigor los formulismos previstos al efecto, evitándose así trampas procesales. De aquí que las autoridades administrativas al conocerlos deben tomar en cuenta que, concurren en tales impugnaciones el interés de los promoventes en que se corrija un acto ilegal y el interés de la autoridad en que sus actos o resoluciones se ajusten al principio de legalidad, de tal suerte que si en las promociones se llegasen a omitir determinados formulismos, que son los que dan la certeza de que se trata de un recurso, no pueden desecharlos por esa razón sino que deben prevenir para que se cumpla con tales requisitos o formulismos y en su caso tramitarlos como impugnaciones. En la especie, si el particular con fundamento en el artículo 80 de la Ley Aduanera, plantea por escrito que la autoridad reconsidere la solicitud previa de la prórroga de los pedimentos de importación, siendo evidente que se trata de una impugnación, la autoridad no debe desecharle por no reunir los requisitos previstos por el artículo diverso 142, sino en todo caso prevenir para que se subsanen las supuestas deficiencias y tramitarle precisamente como impugnación administrativa.<sup>640</sup>

Al recurso administrativo no se le aplicará con severidad los formalismos que la Ley establezca, y en su caso se prevenga al particular para que se cumplan con los mismos; ya que más que eso, lo que se deberá tomar en cuenta será el que los actos de la autoridad sean apegados a la legalidad.

### 3.4 Clasificación de los recursos

Hay varias clases de recursos administrativos en la legislación mexicana, para distinguirlos se atenderá a la autoridad ante quien se interpone; se incluyen a los recursos que se promueven ante la misma autoridad que emitió el acto; los que

<sup>638</sup> SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Op. Cit.*, p. 129.

<sup>639</sup> *Ibidem*. pp. 130 y 131.

<sup>640</sup> RTFF. Pleno. Tesis aislada: III-TASS-1170. Año II. No. 21. Tercera Época. Septiembre 1989. p. 11.

proceden ante el superior jerárquico, y aquellos de los que conoce una autoridad distinta. Respecto a esta circunstancia, puede ser:

a) "Circular, será el mismo funcionario que emitió el acto impugnado quien conozca del recurso, el que debe resolverlo determinando si existieron ilegalidades o no en el procedimiento de formación del acto (recurso de revocación y recurso de reconsideración).

b) Vertical, corresponde al superior jerárquico del autor de la resolución recurrida, conocer de su impugnación (recurso de revisión o recurso de inconformidad).

c) Horizontal, implica la existencia de un órgano especializado, una autoridad de la misma jerarquía de la emisora, al cual se le encarga el procedimiento en materia de recursos administrativos",<sup>641</sup> pero es una autoridad distinta.

Relativo al ordenamiento que regula el recurso; es la ley a la que se le otorga esa facultad, y en atención a la legislación federal, pueden ser especiales y generales; los primeros "se encuentran consignados en ordenamientos que mantienen su autonomía frente al que se crea en un ordenamiento general, pero será general cuando se encuentra previsto en un ordenamiento que se aplica supletoriamente en todo lo no previsto en ordenamientos especiales".<sup>642</sup>

Uno de los puntos más controvertidos y polémicos en torno a los recursos administrativos es el de conocer si deben ser de agotamiento forzoso, o sí, por el contrario, queda a elección del particular acudir al recurso, cuando le conviene o tiene confianza en ese medio de defensa, entonces, atendiendo a su naturaleza, pueden ser obligatorios u optativos.

El obligatorio, deberá ser agotado en el tiempo que marque la disposición legal, toda vez que de no hacerlo, impide la posibilidad de procedencia de la siguiente instancia, ya que, no hay elección debe agotarse.

Por ejemplo, el recurso de inconformidad en materia de seguridad social; es obligatorio y en caso de no agotarse, se pierde la posibilidad de acudir al TFJFA mediante juicio de nulidad.

---

<sup>641</sup> MARTÍNEZ MORALES, RAFAEL I. *Derecho administrativo*, Tercer y cuarto cursos, Tercera edición, Editorial Oxford, México, 2002, p. 419.

<sup>642</sup> SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Op. Cit.*, p. 124 y ss.

Asimismo, para González Pérez la clasificación más útil, desde el punto de vista del régimen de los recursos, es aquella que distingue:

a) Ordinarios. Aquellos que revisten un carácter genérico, es decir, que no han sido establecidos para situaciones determinadas sino que pueden plantearse en todos los casos, excepto que exista una disposición que prevea, exclusivamente, un cierto tipo de recurso para un supuesto dado, o excluya otros recursos.

b) Especiales. Aquellos que solo pueden plantearse en los casos expresamente previstos por la ley, que es la que especifica, concretamente, cuál será el recurso admisible, pudiendo también prever su tramitación.

c) Extraordinarios o excepcionales. Como aquellos que proceden en casos muy particulares, cuando no existe mérito ya para el planteamiento de los recursos ordinarios o especiales, principalmente por el hecho de haber quedado firme el acto administrativo observable.

Entre los recursos extraordinarios se cita, comúnmente el recurso de revisión. Véase a GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. *Op. Cit.*, 1969, pp. 45-47.

Se estará en presencia de un recurso administrativo optativo cuando queda a criterio del particular el agotarlo o acudir directamente a juicio; y será obligatorio cuando no tiene esa opción y debe presentarlo.

Esta situación representa cierta ventaja para el particular, toda vez que puede agotar los recursos optativos; sin necesidad de retardar el proceso; y agotarlos cuando se establecen como obligatorios.

Los recursos administrativos representan la primera instancia de los medios de defensa que tienen los particulares en contra de los actos o resoluciones de la Administración, salvo cuando la interposición sea optativa, y por ello, dan margen, para que las autoridades responsables, un órgano especial creado para su conocimiento, o el superior jerárquico, puedan reconsiderarlo, revocarlo o modificarlo.<sup>643</sup>

Apoya lo anterior, la tesis emitida por el Pleno del TFJFA, que indica:

**Recursos administrativos. Su promoción debe entenderse como un medio de defensa.** La existencia de todo recurso administrativo tiene por objeto proveer al gobernado de los medios necesarios para que en una primera instancia pueda exponer los razonamientos que estime pertinentes para demostrar la ilicitud del acto de gobierno que lo afecta y así evitar en forma innecesaria la promoción de subsecuentes instancias que hagan lenta y poco eficaz la administración de justicia.<sup>644</sup>

No deben agotarse los recursos administrativos, con el objeto de eliminar dudas sobre la vía conducente; ya que si por error o ignorancia se promoviera el recurso administrativo y el juicio de nulidad a un mismo tiempo, éste deberá sobreseerse.

Así, “la autoridad tiene la obligación de dictar resolución; ya que el recurso parte de la garantía individual llamada derecho de petición, es totalmente obligatorio el que recaiga una resolución, la cual, consistirá en anular, modificar o confirmar el acto que se impugnó. Tal resolución es un nuevo acto administrativo y se debe insistir en que no se trata, por ningún concepto, de una sentencia, ya que no ha existido contienda procesal ante órgano investido de potestad para pronunciar verdad legal a favor de una parte en controversia de otra”.<sup>645</sup>

La resolución que ponga fin al recurso interpuesto puede en primer lugar desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo en su caso, cuando no se cubra con algún requisito esencial del mismo, es suficiente para que no se le de entrada sin ningún análisis sobre el fondo del asunto.

<sup>643</sup> Véase a SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Op. Cit.*, p. 546.

<sup>644</sup> RTFF, Pleno, Tercera Época, Tesis Aislada: III-TASS-1513. Año III. No. 26. Febrero 1990. p. 38

<sup>645</sup> MARTÍNEZ MORALES, RAFAEL I. *Op. Cit.*, 2002, pp. 418 y 419.



Además, cuando se admita el recurso y se resuelva, puede ser que se ordene mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución, en este caso la autoridad ha encontrado una violación de procedimiento que trascendió a la resolución, por lo que ordena la reposición del procedimiento a partir de que se cometió la violación procesal.

O bien puede nulificar el acto impugnado; “para el caso de que la autoridad descubra que el acto administrativo recurrido fue consecuencia de una violación procesal consistente en que no existe adecuación entre los hechos generadores del procedimiento y las normas administrativas”.<sup>646</sup> En tal caso, la resolución combatida se nulifica sin que subsista ninguna facultad de la autoridad para seguir con la comprobación del cumplimiento de las normas administrativas por el particular.

Se puede modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente. Aquí “la autoridad ha concluido que, existen determinados elementos de la resolución recurrida susceptibles de nulidad, pero no todos, quedando subsistentes algunos de ellos”.<sup>647</sup> Por lo que, se ordenará modificar la resolución recurrida en la parte correspondiente, o la emisión de una nueva resolución que mantenga la anterior en lo no modificado por la auto revisión, pero incorporando las modificaciones que sí demostró el particular.

Si se confirma el acto administrativo impugnado, es decir, si el procedimiento administrativo previo estuvo ajustado a los parámetros normativos y, por tanto, es acorde con el principio de legalidad; la autoridad emitirá una nueva resolución en la que confirma el acto.<sup>648</sup>

Cuando se confirma la resolución del recurso administrativo que se controvierte, la autoridad ha considerado que lo hace de manera correcta y que actúa conforme a las disposiciones legales; luego entonces es muy poco probable obtener la modificación, y por ello se genera la desconfianza y la falta de interés en la interposición de los medios de defensa correspondientes; y el particular cree que sólo es pérdida de tiempo, ya que las resoluciones por lo regular se confirman.

### **3.5 Diversos recursos administrativos**

El sistema jurídico mexicano es muy abundante por lo que a recursos administrativos o medios de defensa se puedan interponer, por lo que para el gobernado puede resultar ociosa su presentación, y lejos de ser una ventaja sea una desventaja; en virtud de que los desconoce para su interposición.

---

<sup>646</sup> SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Op. Cit.*, p. 158.

<sup>647</sup> *Ibidem.* p. 158.

<sup>648</sup> *Ibidem.* p. 157.

Algunos autores, sin precisar quienes, han manifestado el inconveniente de la existencia de los recursos administrativos, al demostrarse su ineficacia; no obstante, es oportuno desentrañar las ventajas que esta figura jurídica puede proveer.

Asimismo, “en ocasiones resulta difícil saber si en contra de un acto determinado procede o no el recurso intentado. Si éste es procedente no habrá problema para el particular; pero si no lo es, habrá formulado una instancia de inconformidad no establecida legalmente para impugnar el acto de que se trate y es posible que con ello pierda su oportunidad de defensa al transcurrir el plazo para acudir a la vía adecuada”,<sup>649</sup> situación que no se torna sencilla.

Ante la ausencia de leyes en la materia, “durante largo tiempo la reglamentación de los recursos administrativos se encontraba diseminada en una multitud de leyes especializadas. Esta situación provocó que se diera una gran imprecisión en la instrucción, en la conformación e incluso en la denominación de los recursos”.<sup>650</sup>

En este capítulo se han agrupado los medios de defensa con que cuenta el particular y el control de legalidad que ejerce la autoridad. En este caso, se hará referencia a los recursos administrativos de que gozan los contribuyentes en caso de considerarse afectados por causa de la actuación de la autoridad administrativa, así como a su concepto, características, clasificación, y en general, su trascendencia jurídica.

Dentro de un régimen jurídico como el nuestro, cuando la autoridad no se conduce conforme a la ley, o al menos, así lo cree el particular, deben existir medios de defensa al alcance de éste para que la administración retome el camino legal, pudiendo interponerse los recursos administrativos que tienen carácter fiscal; como en los puntos siguientes se detalla:

### **3.5.1 Recurso de revocación del Código Fiscal de la Federación**

Antes de describir el recurso de revocación, es importante aclarar la relación que se ha dado de la autotutela con el recurso administrativo. De esta situación, Gonzalo Armienta ha mencionado que la autotutela “es una actitud espontánea de la autoridad que tiene por objeto revocar, reformar o suspender un acto administrativo”.<sup>651</sup>

En efecto, no será necesario que el particular le pida a la autoridad, ya que ésta para evitar que su resolución origine consecuencias jurídicas ilegales; la modificará, revocará o suspenderá unilateralmente.

<sup>649</sup> RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL. *Op. Cit.*, 1986, p. 251.

<sup>650</sup> VÁZQUEZ ALFARO, JOSÉ LUIS. *El control de la administración pública en México*, Editado por el IJ, UNAM, México, 1996, pp. 69 y 70.

<sup>651</sup> ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Op. Cit.*, 1999, p. 86.

Carrillo Flores señala que “la autotutela da la posibilidad a la autoridad de forma oficiosa para revocar, reformar, anular o suspender una decisión administrativa sin que el particular haya hecho valer un derecho diferente a la administración”.<sup>652</sup>

García de Enterría y Tomás Ramón han dicho que “la autotutela administrativa, no enuncia simplemente facultades de la Administración, sino que define un ámbito necesario de actuación, en donde el poder del juez queda excluido”,<sup>653</sup> es decir, el juez no puede penetrar en el ámbito de la autotutela administrativa.

Un caso concreto de autotutela se encuentra inserto en el artículo 218, fracción II del CFF de 1938, en las revisiones de oficio que hacía la autoridad de sus propias resoluciones.<sup>654</sup>

La autotutela y el recurso de revocación se distinguen; en que éste no es de forma oficiosa y se requiere que el particular acuda a la autoridad para pedirle que revoque, modifique o anule el acto que perjudique su esfera jurídica, lo que demuestra que la autoridad no actúa de forma unilateral, y que en la autotutela la autoridad actúa sin que el particular le haga valer su derecho.

En el CFF de 1967 se establecen claramente los recursos administrativos como el de oposición de tercero, la reclamación de preferencia y la nulidad de notificaciones, que ya estaban regulados en el CFF anterior, si bien no como recursos, si como tercería excluyente de dominio, tercería de preferencia e incidente administrativo de nulidad de notificaciones, respectivamente; y los propiamente nuevos son el de revocación y el de oposición al procedimiento ejecutivo; convirtiéndose en 5 recursos administrativos.

El nuevo recurso de revocación y de aplicación general a la materia fiscal, resultó ser procedente contra resoluciones administrativas definitivas en las que se determinarán créditos fiscales,<sup>655</sup> siguió siendo optativo; en su interposición, no así los otros, los cuales debían agotarse previamente a la interposición del juicio de nulidad.

Las resoluciones administrativas en que se determinen créditos fiscales presentan un doble aspecto: “Si solamente admiten el recurso de revocación, el juicio al Tribunal Fiscal es procedente porque esas resoluciones pueden ser consideradas como definitivas; pero administrativamente, esas resoluciones no son definitivas, puesto que pueden ser objeto del recurso de revocación”.<sup>656</sup>

---

<sup>652</sup> CARRILLO FLORES, ANTONIO. *Op. Cit.*, 1939, pp. 107 y 108.

<sup>653</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA EDUARDO y FERNÁNDEZ, TOMAS-RAMÓN. *Op. Cit.*, p. 507.

<sup>654</sup> Véase el artículo 218 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1938.

<sup>655</sup> Como crédito fiscal debe entenderse no sólo el proveniente de la determinación de impuestos, sino de cualquiera de los conceptos de ingresos señalados en los primeros artículos del Código de la materia. Véase a RODRÍGUEZ DE LA MORA, FERNANDO. *Comentarios al nuevo Código Fiscal de la Federación*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1967, pp. 43 y 44.

<sup>656</sup> *Ibidem.* p. 44.

La resolución administrativa puede impugnarse por recurso de revocación, y cuya resolución que lo resuelva puede ser definitiva y promover el juicio de nulidad.

En el artículo 162 del CFF se estableció el recurso de oposición al procedimiento coactivo, que permitió interponer un mínimo de excepciones, que debían resolverse directamente por la SHCP, en lugar del TFJFA. Esto no quiso decir naturalmente, que si el recurso se resolvía desfavorablemente para el particular, éste no podía combatir la resolución respectiva a través del juicio de nulidad ante el TFJFA".<sup>657</sup>

Ya en el CFF de 1983, por el que se deroga el de 1967, únicamente considera tres recursos administrativos; para quedar el de revocación, de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el de nulidad de notificaciones.

El recurso de oposición de tercero como recurso individualmente considerado, desaparece con el nuevo CFF, existiendo propiamente esta oposición de terceros en vía de recurso, como una modalidad del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, que se contiene ahora en la fracción III del artículo 118 del CFF.<sup>658</sup>

Esta defensa, que en otras ramas del derecho se llama tercería y así la clasificaba el anterior Código, se convierte en un recurso, cuyas características, se encuentran en el artículo 128 de ese ordenamiento fiscal.<sup>659</sup>

Posteriormente, surge una reforma al CFF publicada en el DOF, el 5 de enero de 1988, y "una de las importantes novedades que plantea es la relativa a la supresión del ciclo procesal formado por la impugnación de las notificaciones, desapareciendo como un recurso administrativo especial, el recurso de nulidad de notificaciones; con lo que se logra la simplificación de la sustanciación en el proceso que corresponda, y acortando el tiempo para que se resuelva".<sup>660</sup>

Esto es, se suprime a partir de 1988 el recurso de nulidad de notificaciones que viene a ser en lo sucesivo, dentro del medio de defensa principal que se haga valer, un agravio más de previo y especial pronunciamiento.

Sin dejar a los particulares privados de defensa, ya que solamente cambia la forma de hacerlo, pues si se toma en cuenta que en la impugnación de las notificaciones, destaca el que los particulares afirman o niegan conocer el acto de que se trate.

---

<sup>657</sup> Véase el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1967.

<sup>658</sup> Véase el artículo 118 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1983.

<sup>659</sup> El tercero que afirme ser propietario de los bienes o titular de los derechos embargados o que sostenga tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, no podrá hacer valer el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución después de que los bienes o derechos embargados hubieren sido enajenados o rematados y aplicado su producto a cubrir el crédito fiscal o después de adjudicados al fisco federal, aun cuando todavía no haya vencido el plazo a que se refiere el artículo 121 de este Código. Véase el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1983.

<sup>660</sup> RODRÍGUEZ DOMÍNGUEZ, HUMBERTO. *Op. Cit.*, pp. 94 y 95.

En el CFF de 1990 se presentaron varios recursos; entre ellos el recurso de oposición al procedimiento ejecutivo y como su nombre lo indicaba procedía ante la afectación de un procedimiento de ejecución iniciado en su contra.

De acuerdo con lo que se disponía en el artículo 118 del CFF, no satisfecho un crédito fiscal dentro del plazo que para el efecto señalen las disposiciones legales, se exigirá su pago mediante el procedimiento administrativo de ejecución.<sup>661</sup>

Este recurso se consideró como “el remedio de que se dispone para combatir las ilegalidades que puede cometer la autoridad contra los particulares, cuando se trata de un crédito fiscal no satisfecho en la oportunidad legal correspondiente”.<sup>662</sup>

Con las reformas que sufrió el CFF, publicadas en el DOF el 15 de diciembre de 1995, los recursos administrativos de revocación y de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, fueron fusionados en uno solo, quedando subsistente únicamente el recurso de revocación, que asimila la oposición al procedimiento administrativo de ejecución, lo que permite la utilización del recurso de revocación para impugnar cualquier resolución que en materia fiscal le cause agravio al particular.<sup>663</sup>

El significado de revocación deriva “del latín *revocatio-onis*, acción y efecto de *revocare* dejar sin efecto una concesión, un mandato o una resolución; acto jurídico que deja sin efecto otro anterior por voluntad del otorgante”.<sup>664</sup>

Revocar será dejar sin efecto un acto anterior; y aunque no existe, hasta donde se sabe, alguna definición doctrinal específica de este medio de defensa en materia fiscal; Paz López y Mesta Guerra, entre otros, han señalado que ha de considerarse como “el medio legal con que cuenta el contribuyente que se siente afectado por una resolución administrativa, para obtener de la autoridad una revisión a fin de que ésta la revoque, anule o modifique, en caso de encontrar ilegal la misma”.<sup>665</sup>

Así, el recurso de revocación será el medio jurídico, a través del cual el contribuyente solicita a la autoridad que revoque o modifique una resolución que considera ilegal, porque afecta su esfera jurídica y se corrija.

Héctor Escola ha dicho que “los recursos de revocación tienen por objeto, precisamente, la revocación del acto administrativo que ha sido objetado por el recurrente, ya sea por razones de legalidad, o por razones de mérito u oportunidad. Se

<sup>661</sup> Véase el artículo 118 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1990.

<sup>662</sup> RODRÍGUEZ DOMÍNGUEZ, HUMBERTO. *Op. Cit.*, p. 88.

<sup>663</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 15 de Diciembre de 1995, (Tercera sección), p. 5.

<sup>664</sup> PÉREZ DUARTE y N. Alicia Elena. Voz Revocación, *Diccionario jurídico mexicano*, *Op. Cit.*, 2005, p. 3393.

<sup>665</sup> PAZ LÓPEZ, ALEJANDRO y MESTA GUERRA, JOSÉ GUADALUPE. *Op. Cit.*, p. 39.

busca pues obtener, la extinción en vía administrativa, de ese acto, cuya irregularidad se habrá de evidenciar durante la sustanciación del recurso”.<sup>666</sup>

Esto quiere decir que, a través de la interposición de este recurso se busca el que la autoridad pueda corregir la irregularidad que se presenta, cuando se impugna o controvierte el propio recurso.

En los artículos 116 y 117 del CFF, se establecen que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación; y que será procedente contra las resoluciones definitivas que determinen contribuciones o accesorios que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley; y que, siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras, así como cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal.<sup>667</sup>

También es procedente por violaciones cometidas durante el procedimiento administrativo de ejecución antes de la etapa del remate, o bien en contra de los vicios o irregularidades que se registren en el avalúo pericial que sirva como base para dicho remate, con fundamento en los artículos 127 y 128 del CFF.<sup>668</sup>

Será improcedente cuando no se afecte el interés jurídico del recurrente; que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias; que hayan sido impugnados ante el TFJFA o Tribunales Judiciales; así como que se haya consentido el acto controvertido, o que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso.

Tampoco procederá contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros, según disposición del precepto 126; sin llegar a confundirse esta situación con el caso de interposición de tercería, respecto de la cual sí es procedente el recurso de revocación, según los artículos 117, fracción II, inciso c), y 128, ambos del CFF.<sup>669</sup>

Asimismo, el sobreseimiento del recurso debe dictarse cuando el promovente se desista de éste; cuando sobrevenga alguna causa de improcedencia; si no existe el acto impugnado o hayan cesado sus efectos.

<sup>666</sup> ESCOLA, HÉCTOR JORGE. *Op. Cit.*, 1967, p. 238.

<sup>667</sup> Véase el artículo 116 y 117 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

Para la procedencia del recurso de revocación en el Código Fiscal de la Federación en vigor para 1996 se señaló una diferenciación entre resoluciones definitivas y actos de autoridad. Esta diferenciación no es coincidente con la que contempla la doctrina, ya que para ésta el acto administrativo, es una manifestación unilateral y externa de la voluntad del Estado, que expresa una decisión de la autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutiva y se propone satisfacer el interés general. En este sentido, el acto de autoridad o acto administrativo incluye las resoluciones administrativas, sean definitivas o no, habiendo una relación de género a especie del primero a las segundas. Véase a PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Op. Cit.*, 1977, p. 164. Véase a SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Op. Cit.*, p. 191.

<sup>668</sup> Véase el artículo 127 y 128 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

<sup>669</sup> Véase el artículo 117 y 118 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

Es preciso recordar que, desde el CFF anterior, este recurso ha tenido un carácter opcional y, por tanto, ha satisfecho a los partidarios de su no agotamiento. Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que lo sea.

El recurso deberá presentarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en los artículos 127 y 175 del CFF, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en esos preceptos se señala de 45 y 10 días, respectivamente.<sup>670</sup>

De acuerdo a las reformas que sufrió para el año de 1996, aún vigentes para el 2007, en el artículo 131 del CFF<sup>671</sup> se indica que el término para resolver el recurso de revocación es de 3 meses. Así, el gobernado podrá interponer el juicio de nulidad correspondiente una vez transcurrido el tiempo de ley por negativa ficta, o esperar la resolución expresa.

Si el recurso no es resuelto en el término de 3 meses, se entenderá que la autoridad ha confirmado el acto recurrido, existe criterio del TFJFA que "determina que la facultad de la autoridad para emitir la resolución dentro de ese plazo es una facultad reglada y no discrecional, por lo que si no se emite en este término, su consecuencia será que estará afectada de nulidad, siempre y cuando el gobernado haya interpuesto los medios de defensa correspondientes, de donde se deduce ser peligroso para la autoridad el no emitir la resolución respectiva dentro del término legal".<sup>672</sup>

Ello con relación a la tesis aislada emitida por la Segunda Sección del TFJFA, al mencionar:

**Plazo para cumplimentar la resolución recurrida. Constituye una facultad reglada.** El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 133, último párrafo, le señala a la autoridad un plazo de cuatro meses para cumplir con la resolución recaída al recurso de revocación. Esta disposición contiene una facultad reglada cuando usa en su texto el término "deberá", en lugar de "podrá"; establece un deber jurídico, en virtud del cual, las autoridades cuentan con un plazo perentorio de cuatro meses, para cumplir las resoluciones referidas. De lo anterior, se entiende que el propósito de la norma es obligar a la autoridad a cumplir en un plazo máximo, brindando así, seguridad jurídica al particular. En consecuencia, si la autoridad administrativa ejecuta lo dispuesto por la resolución recaída al recurso, fuera del plazo señalado por la ley, siempre que el particular impugne el acto

<sup>670</sup> Véase el artículo 127 y 175 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

<sup>671</sup> La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado. Véase el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

<sup>672</sup> SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Op. Cit.*, p. 153.

administrativo respectivo, por estimarlo lesivo a su interés jurídico, éste deberá ser anulado.<sup>673</sup>

La resolución que ponga fin al recurso podrá desecharlo por improcedente, esto quiere decir que, al interponerse se incurrió en alguna causal de improcedencia que impidió su aceptación o confirmar el acto impugnado, en el cual la autoridad comprueba que fue emitido de forma legal o mandar reponer el procedimiento administrativo, ordenar que se emita una nueva resolución fiscal, dejar sin efecto en forma absoluta o relativa del acto discutido, modificar su contenido o sobreseer ese medio de defensa.

### **3.5.2 Recurso de revisión de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo**

Se ha creído que los antecedentes del recurso administrativo común están en el recurso de revocación del Código Fiscal de la Federación de 1938 y que llega a su auge a partir de los años noventa.

No obstante, de acuerdo con el criterio dominante en la doctrina, para establecer un recurso común, éste se vio concretizado con la expedición de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, publicada en el DOF el 4 de agosto de 1994, donde surge el recurso de revisión, regulado en el artículo 83; y derogando todos los recursos previstos en la legislación administrativa federal en las materias donde resultaba aplicable la nueva ley, de acuerdo a lo que se dispone en el artículo segundo transitorio.<sup>674</sup>

Se uniformaron a los recursos administrativos disgregados en la legislación administrativa federal; pero su aplicación quedó delimitada al sector centralizado de la administración federal, excluyendo la materia fiscal, tal y como se observa en el artículo primero la LFPA.

El texto de la LFPA se reformó, intentando adecuar el ordenamiento legal, a las diversas situaciones generadas; tuvo una primera reforma que afectó al recurso de revisión en cuanto a prever el supuesto de que sí se combatía un acto administrativo de un titular de un órgano de la administración, este mismo sería el competente para resolver el recurso.<sup>675</sup>

Esto también trascendió al ámbito de aplicación del recurso de revisión; "ese recurso fue jerárquico: Interpuesto ante la autoridad emisora y resuelto ante el superior

<sup>673</sup> RTFF. Tercera Época. Segunda Sección. Tesis: III-TA-S-II-49. Año XI. No. 127. Julio 1998. p. 171.

<sup>674</sup> Ese ordenamiento federal influyó decisivamente en la expedición de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de diciembre de 1995 y del Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México en su Gaceta de Gobierno de esa misma fecha. De esta manera, se inició una sana política legislativa de eliminar recursos administrativos previstos legal y reglamentariamente, reduciendo el número de los recursos a sólo aquellas materias que lo justifiquen. Véase a PÉREZ LÓPEZ, Miguel. "El recurso de revisión de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo", *Revista de Investigaciones Jurídicas*, Año 24, Número 24, 2000, México, pp. 399-401

<sup>675</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 24 de Diciembre de 1996, p. 23.



jerárquico. A su vez, se consideró como optativo, ante la disyunción de que fuese interpuesto o intentar las vías judiciales correspondientes".<sup>676</sup>

Se incorporó la figura de la prevención dentro de las disposiciones que regulan el procedimiento general que son aplicables al recurso, a efecto de que, en caso de faltar algún requisito en el escrito de interposición, se advierta al interesado para que subsane las omisiones en un término de cinco días, ya que en caso contrario, se desecharía el escrito inicial de acuerdo a lo que establece el artículo 17-A de la LFPA.<sup>677</sup>

Con la segunda reforma a la LFPA, publicada en el DOF el 19 de abril de 2000, dedicada abundantemente a la mejora regulatoria, tuvo un particular acontecimiento para el recurso de revisión, en cuanto a que amplió los ámbitos orgánico y material de la Ley de la materia; aplicándose a los organismos descentralizados cuando ejerzan actos de autoridad, a los servicios que el Estado preste de manera exclusiva y a los contratos que los particulares sólo puedan celebrar con él.

Asimismo, estableció las formalidades específicas respecto a la documentación anexa para las promociones y el desarrollo del procedimiento, así como, la disminución del plazo para configurar la negativa ficta de 4 a 3 meses, siendo igual a lo señalado por el CFF para esa figura jurídica.

Se agrega una nueva redacción del artículo 83, contradictoria con el reformado párrafo segundo del artículo 1, al restringir los alcances de la procedencia del recurso sólo contra los actos y resoluciones de la administración pública federal centralizada.<sup>678</sup>

En sentencia dictada por la Segunda Sala de la SCJN se generó la jurisprudencia 2ª/139/99 que tiene estricta relación con lo anterior, y que a continuación se transcribe:

**Revisión en sede administrativa.** El artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo establece la opción de impugnar los actos que se rigen por tal ordenamiento a través de ese recurso o mediante el juicio seguido ante el Tribunal Fiscal de la Federación. De la interpretación literal y sistemática de lo dispuesto en los artículos 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y 11, fracción XIII, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, así como de los antecedentes históricos que informan a este último numeral, se colige que al hacerse referencia en el primero de los preceptos mencionados a las "vías judiciales correspondientes" como instancia para impugnar los actos emitidos por las respectivas autoridades administrativas, el legislador tuvo la intención de aludir a un procedimiento seguido ante un órgano jurisdiccional, con independencia de que éste sea de naturaleza judicial, y cuyo objeto tenga afinidad con el recurso de revisión en sede administrativa, el cual se traduce

<sup>676</sup> PÉREZ LÓPEZ, Miguel. *Op. Cit.*, p. 402.

<sup>677</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 24 de Diciembre de 1996, p. 24.

<sup>678</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 19 de abril de 2000, pp. 2-4.

en verificar que los actos de tales autoridades se apeguen a las diversas disposiciones aplicables; por otra parte, de lo establecido en el citado precepto de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, se deduce que a través de él se incluyó dentro del ámbito competencial del referido tribunal el conocimiento de las controversias que surjan entre los gobernados y las autoridades administrativas cuya actuación se rige por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, sin que se condicionara la procedencia del juicio contencioso administrativo al agotamiento del citado recurso, máxime que la interposición de éste es optativa. En ese contexto, se impone concluir que los afectados por los actos y resoluciones de las autoridades administrativas que se rijan por ese ordenamiento, que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, tienen la opción de impugnarlos a través del recurso de revisión en sede administrativa o mediante el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación; destacando que dentro de las vías judiciales correspondientes a que hizo referencia el legislador en el mencionado artículo 83 no se encuentra el juicio de garantías dado que, en abono a lo anterior, constituye un principio derivado del diverso de supremacía constitucional que las hipótesis de procedencia de los medios de control de constitucionalidad de los actos de autoridad, únicamente pueden regularse en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o en la ley reglamentaria que para desarrollar y pormenorizar esos medios emita el legislador ordinario.<sup>679</sup>

Contradicción de tesis 85/98. Entre las sustentadas por el Primero y el Séptimo Tribunales Colegiados en Materia Administrativa, ambos del Primer Circuito. 19 de noviembre de 1999. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Tesis de jurisprudencia 139/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del tres de diciembre de mil novecientos noventa y nueve.

Con esta jurisprudencia se aclara la competencia del TFJFA, al tiempo de convenir al recurso de revisión en medio de impugnación común en sede administrativa; y que los actos de las autoridades se apeguen a las disposiciones legales aplicables.

Se considera benéfica la corrección propuesta sobre el recurso de revisión, respecto de los alcances de dicho medio de defensa a los nuevos ámbitos de aplicación de la LFPA.

Una tercera reforma a la LFPA, fue publicada en el DOF el 30 de mayo de 2000; en ella, el recurso de revisión será procedente a los actos de los organismos descentralizados que son regidos conforme a la Ley Federal Administrativa; sin perjuicio de mantener fuera del ámbito de aplicación de la ley las exclusiones ya previstas, entre

---

<sup>679</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Jurisprudencia, Novena Época, Tomo: XI, Junio de 2000, Tesis: 2a./J. 139/99, p. 61.

otras las relativas a las contribuciones y sus accesorios, que se seguirán rigiendo por las leyes específicas. De este modo, no podrá interponerse ese recurso en contra de los organismos descentralizados que implique el cobro de alguna contribución.<sup>680</sup>

En el Título Primero de la LFPA vigente, en el artículo 1º que es totalmente impreciso, solamente hace referencia a la administración pública federal central, con las exclusiones que la misma señala (excluye su aplicación a la materia fiscal).

La exclusión es por demás incierta e indefinida, en virtud de que son varios rubros los que están considerados genéricamente y dan lugar a graves dudas de interpretación, ya que por una parte se excluye la materia fiscal tratándose de las contribuciones y de los accesorios,<sup>681</sup> y sin hacer referencia al CFF, que en el artículo 2º clasifica como contribuciones a los impuestos, aportaciones de seguridad, contribuciones de mejoras y derechos; así como los aprovechamientos y los productos.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheques no pagados, parece ser que entran en la categoría de accesorios de las contribuciones, que este ordenamiento no incluyó.

Esta falta de precisión, de acuerdo con el maestro Acosta Romero “puede llegar a dar serios problemas de la interpretación de esa Ley Federal, toda vez que si bien, el Código Tributario da facultad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar, determinar, liquidar y cobrar contribuciones y sus accesorios; la duda es ¿esto queda dentro o fuera de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo?”,<sup>682</sup> lo cual es difícil saber, ya que en el artículo segundo, de manera específica únicamente señala su aplicación, no así la supletoriedad a las disposiciones del CFF.

En la LFPA se encuentra el recurso de revisión, el cual es procedente contra los actos y resoluciones de las autoridades administrativas, que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, con excepción de los emitidos en las materias de carácter fiscal, financiero, responsabilidades de los servidores públicos, electoral, competencia económica, justicia agraria y laboral, prácticas desleales de comercio internacional y las relacionadas con el ministerio público en ejercicio de sus funciones constitucionales,<sup>683</sup> lo anterior en virtud de la inaplicabilidad de la norma en estas materias.

---

<sup>680</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 30 de mayo de 2000, p. 3.

<sup>681</sup> En este sentido, Márquez Gómez ha considerado que en el párrafo final del artículo 2º que con deficiente técnica legislativa, aclara que la exclusión de la materia fiscal no es absoluta, sino que sólo se refiere a las contribuciones y sus accesorios. Véase a MÁRQUEZ GÓMEZ, DANIEL. *Los procedimientos administrativos materialmente jurisdiccionales como medios de control en la administración pública*, Editado por el IJ, UNAM, México, 2002, p. 59.

<sup>682</sup> ACOSTA ROMERO, MIGUEL; HERRÁN SALVATTI, MARIANO y VENEGAS HUERTA, FRANCISCO J. *Ley Federal de Procedimiento Administrativo y Ley Federal de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal, Comentadas*, Sexta edición, Porrúa, México, 2001, p. 272.

<sup>683</sup> Véase el artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Vigente en 2008.

Del análisis al artículo 83 de la LFPA, se deduce que el recurso es optativo, ya que la palabra podrán significa una potestad exclusiva del particular; y no una obligación.

Así lo ha señalado el Pleno del TFJFA, en la tesis que se transcribe:

**Recurso administrativo de revisión. Su carácter optativo deriva de la alternativa expresa establecida por el precepto que lo instituye.** El artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo dispone que los interesados afectados, por los actos y resoluciones a que se refiere "(...) podrán interponer el recurso de revisión o intentar (...) la vía jurisdiccional que corresponda (...)", por lo que la sola lectura del precepto, permite advertir la clara y expresa decisión del legislador de que la interposición de este recurso administrativo sea opcional, derivada del empleo de la conjunción disyuntiva "o" que denota su carácter alternativo para los interesados, de utilizar ese medio de defensa o la vía jurisdiccional del juicio contencioso administrativo seguido ante este Tribunal, por lo que la inclusión del vocablo "podrán", sólo puede entenderse referida a la posibilidad jurídica de actuar en un determinado sentido, es decir, al derecho que el propio legislador reconoce a los interesados, para interponer, a su elección, alguno de los citados medios de defensa, pero en modo alguno es sustentable la interpretación de la autoridad demandada, en el sentido de que signifique que el citado recurso sea de agotamiento obligatorio, pues tal pretensión implica el deber de agotar, lo cual desvirtúa la idea representada por esa palabra, en forma en extremo contradictoria a su significado gramatical.<sup>684</sup>

En cuanto al plazo para la interposición del recurso de revisión será de quince días contados a partir del día siguiente a aquél en que hubiere surtido efectos la notificación de la resolución que se vaya a recurrir; deberá presentarse ante la autoridad que emitió el acto impugnado, pero será resuelto por el superior jerárquico, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 86 de la LFPA.<sup>685</sup>

Esta LFPA es omisa en cuanto al supuesto de ausencia de alguno o algunos de los requisitos de forma que debe contener el recurso de revisión, por lo que la omisión de los requisitos establecidos en el artículo 86 de la LFPA, no debe representar el desechamiento del recurso.

Si no se expresa en el escrito del recurso, alguno de los requisitos necesarios, para tal efecto, se otorgue un término para subsanar la omisión; porque, para el caso de que el escrito fuera incompleto o impreciso, no se le podría requerir al particular; y tendría como consecuencia que se deseché o se tenga por no presentado e incluso se pierda el derecho de ofrecer pruebas.

<sup>684</sup> RTFJFA. Quinta Época. Pleno, Año IV. No. 47. Noviembre 2004. Tesis: V-P-SS-604, p. 206.

<sup>685</sup> Véase el artículo 86 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Vigente en 2008.

La falta de una adecuada redacción lleva a confundir, los requisitos que debe contener el escrito y los documentos que deben acompañarse, pues resulta que en las primeras cuatro fracciones de dicho precepto se contemplan los requisitos de forma del escrito del recurso y en las dos últimas fracciones los documentos que se deberán adjuntar al mismo.<sup>686</sup>

En el artículo 87 de la LFPA, se determina que la interposición del recurso suspende la ejecución del acto impugnado siempre que:

- I. Lo solicite expresamente el recurrente;
- II. Sea procedente el recurso;
- III. No se siga perjuicio al interés social o se contravengan disposiciones de orden público;
- IV. No se ocasionen daños o perjuicios a terceros, a menos que se garanticen éstos para el caso de no obtener resolución favorable; y
- V. Tratándose de multas, el recurrente garantice el crédito fiscal en cualesquiera de las formas previstas en el Código Fiscal de la Federación.

La autoridad deberá acordar, en su caso, la suspensión o la denegación de la suspensión dentro de los cinco días siguientes a su interposición, en cuyo defecto se entenderá otorgada la suspensión”.

Gonzalo Armienta indica “que en la Ley Federal Administrativa se establecen mayores requisitos para la suspensión que los consignados en la Ley de Amparo en lo referente al amparo indirecto, por lo que puede ser más conveniente la interposición del Juicio de Amparo que el recurso administrativo”.<sup>687</sup>

La resolución del recurso se fundará y motivará conforme a derecho, y si se ordena que la autoridad realice determinado acto o se inicie la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de 4 meses.

<sup>686</sup> Véase el artículo 86 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Vigente en 2008.

<sup>687</sup> ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Op. Cit.*, 1999, p. 138.

Fuera de los casos a que se refiere el artículo anterior, la suspensión se decretará cuando concurren los requisitos siguientes:

I. Que la solicite el agraviado.

II. Que no se siga perjuicio al interés social, ni se contravengan disposiciones de orden público.

Se considera, entre otros casos, que si se siguen esos perjuicios o se realizan esas contravenciones, cuando de concederse la suspensión:

a) Se continúe el funcionamiento de centros de vicio, de lenocinios, la producción y el comercio de drogas enervantes;

b) Se permita la consumación o continuación de delitos o de sus efectos;

c) Se permita el alza de precios con relación a artículos de primera necesidad o bien de consumo necesario;

d) Se impida la ejecución de medidas para combatir epidemias de carácter grave, el peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, o la campaña contra el alcoholismo y la venta de sustancias que envenenen al individuo o degeneren la raza;

e) Se permita el incumplimiento de las órdenes militares;

f) Se produzca daño al medio ambiente, al equilibrio ecológico o que por ese motivo afecte la salud de las personas; y

g) Se permita el ingreso en el país de mercancías cuya introducción esté prohibida en términos de Ley o bien se encuentre en alguno de los supuestos previstos en el artículo 131 párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; se incumplan con las normas relativas a regulaciones y restricciones no arancelarias a la exportación o importación, salvo el caso de las cuotas compensatorias, las cuales se apegarán a lo regulado en el artículo 135 de esta Ley; se incumplan con las Normas Oficiales Mexicanas; se afecte la producción nacional;

III. Que sean de difícil reparación los daños o perjuicios que se causen al agraviado con la ejecución del acto.

El juez de distrito, al conceder la suspensión, procurará fijar la situación en que habrán de quedar las cosas y tomará las medidas pertinentes para conservar la materia del amparo hasta la terminación del juicio. Véase el artículo 124 de la Ley de Amparo. Vigente en 2008.

El recurso administrativo de revisión permitirá a la autoridad revisar los actos administrativos que se hubieran emitido en contravención a lo dispuesto por la LFPA; de tal manera que, la autoridad tenga la posibilidad de corregir sus errores, y que se apliquen correctamente las garantías de audiencia y legalidad de los gobernados.

### **3.5.3 Recurso de inconformidad de la Ley del Seguro Social**

En materia de seguridad social se presenta el recurso de inconformidad, que en términos del artículo 294 de la nueva Ley del Seguro Social,<sup>688</sup> publicada en el DOF el 21 de diciembre de 1995, misma que entró en vigor a partir del 1 de julio de 1997, se indicó entre otras cosas, que cuando los patrones y demás sujetos obligados, así como los asegurados o sus beneficiarios consideren impugnabile algún acto definitivo del Instituto, podrán recurrir en inconformidad, en la forma y términos que establezca el reglamento, o bien proceder en los términos del artículo siguiente.

Las resoluciones, acuerdos o liquidaciones del Instituto que no hubiesen sido impugnados en la forma y términos que señale el reglamento correspondiente, se entenderán consentidos.<sup>689</sup>

Ese precepto legal, le otorga el carácter obligatorio a la interposición de este recurso, al disponer que las resoluciones, acuerdos o liquidaciones del Instituto no impugnados en la forma y términos señalados por el Reglamento correspondiente, se entenderán consentidos; y que su omisión aplicará, igualmente la improcedencia del juicio contencioso administrativo ante el TFJFA.

Para el recurso de inconformidad, se consideran ciertos requisitos como el nombre y firma del promovente; el domicilio para oír y recibir notificaciones, el número de registro en el Instituto Mexicano del Seguro Social, así como el acto que se impugna, expresando los agravios que causa el acto impugnado; entre otros.

Este recurso podrá presentarse en el plazo de 15 días hábiles a partir de la fecha en que surte efectos la notificación practicada conforme a derecho.<sup>690</sup>

También podrá presentarse por correo certificado con acuse de recibo en los casos en que el recurrente tenga su domicilio fuera de la población donde se encuentre la sede delegacional y se tendrá como fecha de presentación aquella que se anote a su recibo en la oficialía de partes o la de su depósito en la oficina postal.

---

<sup>688</sup> El Instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, con facilidades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos. Véase el artículo 5 de la Ley del Seguro Social. Vigente en 2008.

<sup>689</sup> Véase el artículo 294 de la Ley del Seguro Social. Vigente en 2008.

<sup>690</sup> Véase el artículo 6 del Reglamento del Recurso de Inconformidad. Vigente en 2008.

Si el escrito fuere oscuro, irregular o no se cumpliera con los requisitos señalados, se prevendrá al recurrente para que lo aclare, corrija o complete, con apercibimiento de que si no cumple en un plazo de 5 días se desechará de plano.<sup>691</sup>

En este ordenamiento jurídico a diferencia de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, se incluye la figura de la prevención y sus consecuencias en caso de incumplimiento.

### **3.5.4 Recurso de inconformidad ante el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores**

Se pueden hacer valer diversos medios de defensa en materia fiscal, uno de éstos es el regulado por la Ley del INFONAVIT, publicada en el DOF el 24 de abril de 1972, para entrar en vigor en esa misma fecha. Se crea un organismo de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propio, que se denomina INFONAVIT; al cual se le otorgan facultades para conocer del recurso de inconformidad; el cual es poco conocido, pero resulta atractivo, ya que su interposición no es tan gravosa.

La procedencia del mismo se presenta en caso de que las empresas, los trabajadores o sus beneficiarios; sobre la inscripción en el Instituto, derecho a créditos, cuantía de aportaciones y de descuentos, así como sobre cualquier acto de ese organismo descentralizado lesionen sus derechos, según el texto expreso del artículo 52 de la Ley del INFONAVIT; y en su caso, el reglamento correspondiente, determinará la forma y términos en que se podrá interponer el recurso que se refiere este artículo.

Este recurso, será optativo para los trabajadores, sus causahabientes o beneficiarios, podrán acudir directamente a la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje o a los tribunales competentes.

También para las controversias que se den entre los patrones y el Instituto, el recurso de inconformidad tendrá el carácter de optativo; aquéllos podrán agotarlo o acudir directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tal y como lo establece el artículo 54 de la Ley de la materia.<sup>692</sup>

Por tanto, para los trabajadores como para los patrones este recurso es optativo, pero los primeros acuden a la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje, y los patrones al TFJFA.

El plazo para interponer dicho recurso será de 30 días para los trabajadores o sus beneficiarios y de 15 días para los patrones, contados en ambos casos a partir del día

---

<sup>691</sup> Véase el artículo 4 del Reglamento del Recurso de Inconformidad. Vigente en 2008.

<sup>692</sup> Véase el artículo 54 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Vigente en 2008.

siguiente de la notificación o de aquél en que el interesado demuestre haber tenido conocimiento del acto recurrido.<sup>693</sup>

El escrito del recurso de inconformidad ante el INFONAVIT, debe contener; entre otros requisitos, el nombre del promovente o de su representante legal, domicilio, la resolución del Instituto que lesiona sus derechos, y las pruebas que sean eficaces y eficientes para demostrar su razonamiento.<sup>694</sup>

Si el escrito fuera impreciso, incompleto, no se hubiera acreditado la personalidad del promovente, se requerirá a éste por una sola vez, para que aclare, corrija o complete, apercibiéndolo de que en caso de no hacerlo será desechado de plano.<sup>695</sup>

### 3.5.5 Recurso de la Ley de Coordinación Fiscal

La coexistencia de la Federación y los Estados Soberanos, de los órdenes jurídicos entre una y otros, de las dos categorías de autoridades, da lugar a la necesidad de establecer un sistema de distribución de facultades, a fin de procurar en el grado más alto posible, que en relación con una misma materia, no se duplique la actividad de ambos entes federados, y no de lugar a constantes conflictos de autoridades.<sup>696</sup>

Se requiere que exista el control respecto a las facultades que tanto la Federación como los Estados poseen, a fin de que su distribución no duplique actividades y no genere confusión en los gobernados, atendiendo a esto, se regula la distribución de facultades a través de la LCF.

Si bien, el 22 de diciembre de 1953 el Congreso de la Unión aprobó la expedición de la LCF; es en diciembre de 1978, en que se publica en el DOF, la nueva LCF que sustituye a la de 1953, para entrar en vigor en su parte sustancial el 1º de enero de 1980. "Esta Ley vino a crear el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, según el cual se busca coordinar la actividad tributaria de los tres niveles de Gobierno, simplificando el Sistema Tributario Mexicano a través de los tributos federales en los que participen los otros dos niveles".<sup>697</sup>

Será entonces, a través de la coordinación fiscal<sup>698</sup> que las entidades y en sí los tres niveles de Gobierno tendrán la participación de la recaudación y distribución adecuada de los tributos.

<sup>693</sup> Véase el artículo 9 del Reglamento de la Comisión de Inconformidades y de Valuación del INFONAVIT. Vigente en 2008.

<sup>694</sup> Véase el artículo 8 del Reglamento de la Comisión de Inconformidades y de Valuación del INFONAVIT. Vigente en 2008.

<sup>695</sup> Véase a ARMIENTA HERNANDEZ, GONZALO. *Op. Cit.*, 1999, p. 154.

<sup>696</sup> Véase a AGUIRRE DE ARRIAGA, Margarita. "La coordinación fiscal y el contencioso administrativo federal local", Tomo I, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, 1982, México, p. 576.

<sup>697</sup> HERNÁNDEZ CARMONA, Edgar. *Op. Cit.*, p. 148.

<sup>698</sup> La coordinación fiscal es la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la Ley, se otorga a las Entidades Federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Véase a ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO. *Op. Cit.*, 2004, p. 160.



Para pertenecer o adherirse al SNCF, "los Estados en forma totalmente opcional, podrán celebrar convenio con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual deberá ser autorizado o aprobado por la legislatura local, y surtirá efectos a partir del día siguiente a la publicación que se efectúe en último lugar del Diario Oficial de la Federación",<sup>699</sup> además por lo que corresponde al Distrito Federal, éste celebrara el Acuerdo respectivo.

Por disposición legal las Entidades y el Distrito Federal, participan de forma proporcional de las contribuciones conforme a lo pactado con la SHCP.

En el artículo 11 de la LCF, se estableció la posibilidad de expulsar a una Entidad adherida al SNCF, cuando se infrinja lo que se dispone en los artículos 73, fracción XXIX, 117 fracciones IV a VII y IX o 118 fracción I, de la CPEUM o cuando se incumpla el convenio o acuerdo celebrado con la SHCP; ésta podrá disminuir las participaciones de la Entidad; si la misma grava alguna de las fuentes tributarias de la Federación, así como que grave cualquiera de los actos o actividades que les estén expresamente prohibidos.

Para el caso de que alguna Entidad o el Distrito Federal, grave algún acto o actividad que no le corresponda, será expulsado del SNCF; y para ello, la SHCP comunicará la resolución a la Entidad de que se trate, señalando la violación que la motiva, para cuya corrección esta última contará con un plazo mínimo de tres meses; si la Entidad no efectuara la corrección se considerará que deja de estar adherida al SNCF; esto es, la SHCP hará la declaratoria correspondiente y la notificara a la Entidad de que se trate; ordenando su publicación en el DOF, esa declaratoria surtirá sus efectos 90 días después de su publicación.<sup>700</sup>

Por reforma a la LCF publicada en el DOF el 11 de mayo de 1995, para entrar en vigor el 11 de junio del mismo año; se destaca lo dispuesto en el artículo tercero transitorio; que deroga lo establecido por el artículo 12 en sus párrafos segundo a cuarto; al instaurar la posibilidad de que las Entidades que se encuentran inconformes con esa declaratoria de expulsión, podrán ocurrir a demandar su anulación ante la SCJN de acuerdo al artículo 105 de la CPEUM, agregándose el procedimiento correspondiente.<sup>701</sup>

En esa publicación se decreta la Ley reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 de la CPEUM, para el caso de que la SHCP infrinja las disposiciones legales y convenios de coordinación fiscal correspondientes, la Entidad podrá reclamar ante la SCJN, como lo dispone la Ley reglamentaria de la materia.

<sup>699</sup> ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo Arturo. "La defensa constitucional de las entidades federativas en materia de coordinación fiscal", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Números 199-200, Tomo XLV, Enero-Abril de 1995, México, p. 204.

<sup>700</sup> Véase el artículo 11 de la Ley de Coordinación Fiscal. Vigente en 2008.

<sup>701</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 11 de mayo de 1995, p. 12.

En el precepto 11-A de la LCF, se advierte la posibilidad de que las personas que resulten afectadas por el incumplimiento de las disposiciones del SNCF, podrán interponer en cualquier tiempo el recurso de inconformidad; de acuerdo a las disposiciones que regulan el recurso de revocación que establece el CFF.

La Segunda Sección de la Sala Superior del todavía Tribunal Fiscal de la Federación, en la sesión del 2 de noviembre de 1997, señaló:

**Ley de Coordinación Fiscal. Procedencia del recurso de inconformidad previsto en ese ordenamiento.** El artículo 11-A de la Ley de Coordinación Fiscal no establece como supuesto de procedencia del recurso de inconformidad, previsto por dicho numeral, el que se combata la determinación de un crédito o la ejecución coactiva del mismo, por lo que la A quo resuelve correctamente cuando declara que debe admitirse a trámite dicho recurso, ya que el citado precepto jurídico únicamente prevé como supuesto de interposición de este medio de defensa, el incumplimiento de las disposiciones del Sistema de Coordinación Fiscal en materia de derechos, que afecte a quien lo promueva, estableciéndose así, de manera genérica, la hipótesis de procedencia del recurso aludido, por quien tenga interés jurídico, bastando para ello que demuestre ser contribuyente, en razón de la actividad que realiza.<sup>702</sup>

Así, la interposición del recurso de inconformidad se concede al contribuyente que se vea perjudicado por el incumplimiento a lo dispuesto en el SNCF.

El plazo para resolver el recurso será de un mes a partir de que la SHCP, reciba el dictamen técnico de la Junta de Coordinación Fiscal; y la resolución decisoria podrá ser impugnada ante el TFJFA, por los promoventes del recurso.

### **3.5.6 Recurso de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos**

Antes de entrar al estudio del recurso correspondiente a la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, se requiere precisar qué debe entenderse por servidor público; ya que en el artículo 108 de la CPEUM, en el párrafo primero se establece quienes pueden ser servidores públicos, para el efecto de responsabilizarlos por los actos u omisiones violatorios del orden administrativo en que incurran en el desempeño de sus funciones; y en general toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la Administración o en el Distrito Federal.<sup>703</sup>

Al mismo tiempo, en el artículo 109, fracción III de la CPEUM se preceptúa que: Se aplicarán sanciones administrativas a los servidores públicos por los actos u

<sup>702</sup> RTFF. Tesis: IV-P-2aS-118. Precedente Cuarta Época. Año II. No. 11. Junio 1999. p. 7.

<sup>703</sup> Véase el artículo 108 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

omisiones que afecten la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deban observar en el desempeño de sus empleos, cargas o comisiones.<sup>704</sup>

Esto quiere decir que, constitucionalmente se establece quienes pueden ser servidores públicos y las sanciones que se les aplicarán para el caso de que no cumplan su función con lealtad, imparcialidad y honradez.

En opinión del maestro Ignacio Burgoa, “el funcionario público debe considerarse servidor público, ya que es evidente que está ligado a los gobernados a través de dos principales nexos jurídicos: El que entraña la obligación de ajustar sus actos a la Constitución y a la ley, y el que consiste en realizarlos honestamente y con espíritu de servicio; los primeros están sujetos a los principios de legalidad *lato sensu* y *estricto sensu*; los segundos, al de responsabilidad, considerando a ésta como la situación que se origina en el hecho de que el funcionario público no cumple sus obligaciones legales”.<sup>705</sup>

Cuando el funcionario público incurre en responsabilidad será sancionado por conducirse contrario a lo dispuesto por la CPEUM y la Ley.

La Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, publicada el 13 de marzo de 2002, para entrar en vigor al día siguiente de su publicación, en sus disposiciones ha señalado que es procedente contra las resoluciones dictadas por el superior jerárquico del servidor público, en las cuales se impongan sanciones administrativas; el recurso de revocación.<sup>706</sup>

Ese recurso se deberá interponer ante la propia autoridad que emitió la resolución, en un plazo de 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación.<sup>707</sup>

La interposición del recurso suspenderá la ejecución, cuando se garantice el interés fiscal en los términos del CFF, con relación a lo establecido en los artículos 27 y 28 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.<sup>708</sup>

Se podrá optar entre interponer el recurso o impugnar directamente el acto ante el TFJFA, debido a que las sanciones económicas que se impongan constituirán créditos fiscales a favor del Fisco, haciéndose efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sujetándose en todo a las disposiciones fiscales, de ahí que

---

<sup>704</sup> Véase el artículo 109 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008. Véase a MÁRQUEZ GÓMEZ, DANIEL. *Op. Cit.*, p. 86.

<sup>705</sup> BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. *Derecho constitucional mexicano*, Duodécima edición, Porrúa, México, 1999, pp. 554 y 555.

<sup>706</sup> Véase el artículo 25 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos. Vigente en 2008.

<sup>707</sup> Véase el artículo 28 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos. Vigente en 2008.

<sup>708</sup> Véase el artículo 27 y 28 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos. Vigente en 2008.

pueda decirse, que este recurso es optativo, y que además, con su interposición se suspende la ejecución del acto.

### 3.6 Las medidas cautelares

En la doctrina nacional como extranjera no existe uniformidad en cuanto a la naturaleza y denominación que cuadra asignarle al proceso cautelar o ya a las acciones o medidas cautelares, algunos les denominan providencias cautelares, medidas precautorias, medidas de seguridad, medidas urgentes, medidas provisionales, medidas de cautela; etcétera.<sup>709</sup>

Algunos autores, sin perjuicio de recurrir al empleo de otras denominaciones como Salvatore Satta<sup>710</sup> y Francesco Carnelutti le denominan concretamente cautelar al proceso cuando, en vez de ser autónomo, sirve para garantizar el buen fin de otro proceso, pudiendo ser este último contencioso o voluntario, de conocimiento o de ejecución.<sup>711</sup>

Otros autores, de los que se destacan Micheli<sup>712</sup> y el procesalista italiano Piero Calamandrei, hablan de providencias cautelares, y éste señala que “la garantía tutelar aparece como puesta al servicio de la ulterior actividad jurisdiccional que deberá restablecer de un modo definitivo la observancia del derecho: La misma está destinada, más que a hacer justicia, a dar tiempo a la justicia de cumplir eficazmente su obra”.<sup>713</sup>

Parece adecuada su caracterización como medidas cautelares, denominación impuesta por J. Ramiro Podetti, manifiesta que prefirió denominarlas medidas, expresión que el uso generalizó, que da idea del objeto y del resultado. Significa decisión, su sentido es más amplio que el dado a decisión judicial, porque indica algo que se cumple. Tomar medidas para reparar o solucionar una dificultad, no implica solamente decidir sino ponerlo en ejecución;<sup>714</sup> denominación recogida en los artículos 24 a 27 de la actual LFPCA.

Aún con las diversas denominaciones que se han establecido, no se presenta inconveniente alguno para llamarles medidas cautelares; con las que se pretende solucionar un problema.

En el diccionario jurídico mexicano se ha señalado que las medidas precautorias, “son los instrumentos que puede decretar el juzgador, a solicitud de las partes o de

<sup>709</sup> Véase a KIELMANOVICH, JORGE L. *Medidas cautelares*, Editorial Rubinzal, Argentina, 2000, p. 19.

<sup>710</sup> No hay duda de que, los procedimientos cautelares tienen una forma impuesta por la tutela que se pide. Véase a SATTA, SALVATORE, *Manual de derecho procesal civil*, Traducción por Santiago Sentís Melendo, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1971, p. 213.

<sup>711</sup> Véase a CARNELUTTI, FRANCESCO. *Op. Cit.*, 1941, p. 86.

<sup>712</sup> Las providencias cautelares, son instrumentos para la realización de la tutela cautelar; que tiene, por su naturaleza, carácter provisorio, estando la misma destinada a hacer posible la actuación posterior y eventual de una de las formas de tutela definitiva. Véase a MICHELI, GIAN ANTONIO, *Curso de derecho procesal civil*, Traducción por Santiago Sentís Melendo, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1970, pp. 77 y 78.

<sup>713</sup> CALAMANDREI, PEDRO. *Instituciones de derecho procesal civil*, Traducción de la segunda edición italiana por Santiago Sentís Melendo, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1986, p. 43.

<sup>714</sup> Véase a PODETTI, J. RAMIRO. *Tratado de las medidas cautelares*, Editorial Edlar, Buenos Aires, 1969, p. 14 y ss.

oficio, para conservar la materia del litigio, así como para evitar un grave e irreparable daño a las mismas partes, o a la sociedad con motivo de la tramitación de un proceso.

Se hace indispensable la utilización de estas medidas precautorias para evitar que se haga inútil la sentencia de fondo, y, por el contrario, lograr que la misma tenga eficacia práctica”.<sup>715</sup>

De Pina Vara sostiene que “son las establecidas por el juez con el objeto de impedir los actos de disposición o de administración que pudieran hacer ilusorio el resultado del juicio, a fin de asegurar de antemano la eficacia de la decisión a dictarse en el mismo”.<sup>716</sup>

Las medidas cautelares pueden entenderse como aquellas que tienden a impedir que el derecho cuyo reconocimiento o actuación se pretende obtener a través del proceso en el que se dicta la providencia cautelar, pierda su eficacia durante el tiempo que transcurra entre la iniciación de ese proceso y el pronunciamiento de la sentencia definitiva.

Además, las medidas cautelares tendrán por objeto asegurar el resultado de la sentencia que debe recaer en un proceso determinado, y que sea posible su cumplimiento.

Norberto Novellino, en cambio opta por hablar de “actos o actuaciones procesales, rechazando las tesis de la acción y del proceso en estos términos: La doctrina ha estudiado este instituto desde un triple punto de vista, a saber: 1) como acción; 2) como proceso; 3) como sentencia o providencia; todo lo cual da lugar a que se hable indistintamente de acción cautelar, proceso cautelar y sentencia o providencia cautelar”.<sup>717</sup>

No obstante, “las medidas cautelares son actos procesales que se adoptan antes de deducida la demanda o después de ello, para asegurar bienes o mantener situaciones de hecho existentes al tiempo de aquélla y con el objeto de preservar el cumplimiento de la sentencia que, en definitiva, recaiga al proceso”.<sup>718</sup>

Se dice que, “en el lapso que inexorablemente transcurre entre el comienzo de un juicio y el dictado de la sentencia definitiva pueden surgir innumerables circunstancias.

De ahí que el legislador atendiendo a que resulta materialmente imposible satisfacer instantáneamente cualquier pretensión, haya debido prever diversas medidas que pueden solicitarse y decretarse dentro del llamado proceso cautelar, cuya finalidad

<sup>715</sup> FIX-ZAMUDIO, Héctor y OVALLE FAVELA, José. Voz Medidas cautelares. *Diccionario jurídico mexicano*, Op. Cit., 2005, p. 2484.

<sup>716</sup> PINA VARA, RAFAEL DE. *Op. Cit.*, 1999, p. 369.

<sup>717</sup> NOVELLINO, NORBERTO J. *Embargo y desembargo y demás medidas cautelares*, Quinta edición, Talleres Gráficos La Ley, Argentina, 2005, p. 7.

<sup>718</sup> *Ibidem*.

se limita a asegurar la eficacia práctica de la sentencia o resolución que debe recaer a otro proceso".<sup>719</sup>

Las medidas cautelares se presentan antes de concluir la demanda o después de ello, para asegurar que se va a proteger el cumplimiento de la sentencia que, en definitiva, recaiga sobre el proceso.

La única autonomía a las medidas cautelares es la procedimental; es decir, que se sustancian con independencia del proceso principal aunque existan influencias de éste sobre aquéllas o viceversa.<sup>720</sup>

Como lo expresa Fix Zamudio, existen ciertos elementos comunes a las medidas cautelares: Su provisionalidad, porque sólo se presenta durante el proceso principal y concluyen al finalizar éste. La accesoriedad, ya que nacen en virtud a un proceso principal. Sumariedad o celeridad, por que por su propia naturaleza deben darse en lapsos breves. Finalmente, su flexibilidad, ya que atienden a las circunstancias que las sustentan.<sup>721</sup>

Francisco Ramos realiza una clasificación de las medidas cautelares en: a) personales o reales, según recaigan sobre personas o bienes, b) innovativas, según tiendan a mantener o a modificar el estado de las anteriores al proceso principal; y c) nominadas o innominadas según que una medida específica que el juzgador puede decretar o un poder decretar las medidas pertinentes con el fin de asegurar condiciones necesarias para la ejecución futura y probable de un proceso principal.<sup>722</sup>

En los artículos 24 a 27 de la LFPCA, se regula lo correspondiente a las medidas cautelares, la forma de solicitarla y los requisitos que se deben cumplir, de manera específica en el diverso 24 se establece:

"Una vez iniciado el juicio contencioso administrativo, pueden decretarse todas las medidas cautelares necesarias para mantener la situación de hecho existente, que impidan que la resolución impugnada pueda dejar el litigio sin materia o causar un daño irreparable al actor, salvo en los casos en que se cause perjuicio al interés social o se contravengan disposiciones de orden público.

I. El escrito en donde se soliciten las medidas cautelares señaladas, deberá contener los siguientes requisitos:

a) Nombre y domicilio para oír notificaciones en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando el solicitante tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala Regional competente, en cuyo caso, el domicilio

<sup>719</sup> MARTÍNEZ BOTOS, RAÚL. *Medidas cautelares*, Segunda edición, Argentina, 1994, pp. 27 y 28.

<sup>720</sup> *Ibidem*. pp. 32 y 33.

<sup>721</sup> Véase a FIX-ZAMUDIO, Héctor y OVALLE FAVELA, José. *Voz Medidas cautelares. Diccionario jurídico mexicano, Op. Cit.*, 2005, pp. 2484 a 2487.

<sup>722</sup> Véase a RAMOS MENDEZ, FRANCISCO, "Las medidas cautelares indeterminadas del proceso civil", Editorial Justicia, Número 1, 1985, Barcelona, p. 75.

señalado para tal efecto deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala competente.

b) Resolución que se pretende impugnar y fecha de notificación de la misma.

c) Los hechos que se pretenden resguardar con la medida cautelar, y

d) Expresión de los motivos por los cuales solicita la medida cautelar que se solicita.

II. Con el escrito de solicitud de medidas cautelares, se anexarán los siguientes comentarios:

a) El que pida la medida cautelar deberá acreditar el derecho que tiene para gestionar la necesidad...<sup>723</sup>

Las medidas cautelares impiden que una resolución quede sin materia o cause un daño irreparable al actor, excepto cuando se cause perjuicio al interés social o se contravengan disposiciones de orden público.

### **3.6.1 La suspensión**

Se ha visto como surge el recurso administrativo; y ciertos puntos relevantes del mismo, ahora corresponde señalar una figura jurídica con estrecha relación a lo expuesto; como lo es la suspensión de las resoluciones fiscales que ocasionan los particulares, cuando se impugnan a través de los diversos medios de defensa instituidos en las disposiciones legales.

Dentro de las actuaciones tributarias, tales como las contribuciones y sus accesorios, que no sean cumplidas (pagadas) en los plazos legales correspondientes, se producen consecuencias, dan lugar a que se inicie el procedimiento administrativo de ejecución; es decir, que sean actos ejecutables y en este supuesto, la suspensión que sobre ellos pueda decretarse.

El procedimiento administrativo de ejecución es “el instrumento a través del cual el fisco realiza el cobro de los créditos fiscales constituidos a su favor.

Mas, si por una parte es necesaria la existencia de este procedimiento, también se hace indispensable la creación de un sistema que permita al particular obtener la suspensión de ese procedimiento, principalmente cuando se han sometido a juicio los derechos del fisco, mediante la utilización de cualquier medio de defensa”.<sup>724</sup>

En el proceso fiscal y administrativo, la medida cautelar más importante se hace consistir en la suspensión de la ejecución de los actos que se reclama, y en principio se trata de un instrumento predominantemente conservativo, y se reduce a la paralización

<sup>723</sup> Véase el artículo 24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Vigente en 2008.

<sup>724</sup> HERRERA CUERVO, ARMANDO. *Recursos administrativos y suspensión del procedimiento administrativo de ejecución*, Porrúa, México, 1976, pp. 219 y 220.

del procedimiento económico-coactivo por parte de las autoridades tributarias, siempre que el reclamante garantice adecuadamente el interés fiscal, sin perjuicio de que pueda impugnar, ante el propio tribunal en la vía incidental, las determinaciones de las autoridades exactoras que afecten sus intereses jurídicos en cuanto a dicha suspensión.<sup>725</sup>

La palabra suspensión tiene su raíz en el latín "*suspensio, suspensionis*, que significa acción y efecto de suspender o suspenderse. Suspender deriva del latín suspenderse, que se traduce en levantar, colgar o detener una cosa o algo en el aire. También como detener o diferir por algún tiempo una acción u obra.

En derecho su significado es más amplio, pues a parte de detener lo que ya está en actividad, se puede impedir el nacimiento de una acción o conducta, o que se continúen los efectos de ésta".<sup>726</sup>

Varios autores han tratado de delimitar lo que debe entenderse por suspensión; entre ellos se ubica a Ignacio Burgoa, quien la ha definido "como el acontecimiento (acto o hecho) o aquella situación que genera la paralización o cesación temporalmente limitadas de algo positivo, consistente en impedir para lo futuro el comienzo, desarrollo o las consecuencias de ese algo, a partir de dicha paralización, sin que se invalide lo anteriormente transcurrido o realizado".<sup>727</sup>

Para él, la suspensión es impedir que se den las consecuencias jurídicas de un acto por cierto tiempo.

Es semejante a lo establecido por Juan Francisco Linares, al señalar que la suspensión es "aquella paralización de las consecuencias directas (efectos de un acto administrativo), en un proceso en el que se dictó, o en un proceso de impugnación del acto".<sup>728</sup>

La suspensión impide o evita que continúen las consecuencias del acto administrativo, dentro de un proceso; entendiéndose por ésta la posibilidad de paralizar temporalmente los efectos o consecuencias del acto en un proceso.

El maestro Góngora Pimentel confirma lo expresado al decir que, "gramaticalmente la palabra suspensión significa detener o diferir por algún tiempo una acción u obra; equivale, a paralizar algo que está en actividad en forma positiva; haciendo cesar, si la ejecución ya se ha iniciado o impidiendo su comienzo cuando aún se encuentra en potencia".<sup>729</sup>

<sup>725</sup> Véase a FIX-ZAMUDIO, Héctor y OVALLE FAVELA, José. Voz Medidas cautelares. *Diccionario jurídico mexicano*, Op. Cit., 2005, p. 2486.

<sup>726</sup> *Diccionario de la Lengua Española*. Op. Cit., 2001, p. 1435.

<sup>727</sup> BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. *El juicio de amparo*, Trigésimo octava edición, Porrúa, México, 2004, p. 709.

<sup>728</sup> LINARES, JUAN FRANCISCO. Op. Cit., 1946, p. 329.

<sup>729</sup> GONGORA PIMENTEL, GENARO. *La suspensión en materia administrativa*, Tercera edición, Porrúa, México, 1996, pp. 1 y 2.



Esto quiere decir, que podrá llevarse a cabo la ejecución del acto, mientras no se paraliquen sus efectos, y se obtenga la suspensión.

Existían disposiciones dispersas, tanto en el propio CFF como en algunas leyes fiscales de la suspensión, hasta que fue regulada en el artículo 157 del CFF de 1967, el que posteriormente fue reformado por decreto del 23 de diciembre de 1971, publicado en el DOF el 28 del mismo mes y año, quedando textualmente como se indica:

“Se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución durante la tramitación de los recursos administrativos o juicios de nulidad, cuando lo solicite el interesado y garantice el crédito fiscal de que se trate y los posibles recargos, en alguna de las formas señaladas por el artículo 12 de este Código.

La suspensión podrá ser solicitada en cualquier tiempo ante la oficina ejecutora, acompañando copia del escrito con el que hubiere iniciado el recurso administrativo o el juicio de que se trate. La autoridad ejecutora suspenderá provisionalmente el procedimiento y concederá un plazo de quince días para el otorgamiento de la garantía. Constituida ésta la ejecutora suspenderá de plano el procedimiento hasta que se le comunique la resolución definitiva en el recurso o juicio respectivos.

No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución se hubieren ya secuestrado bienes suficientes para garantizar los intereses fiscales.

En casos de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los interesados podrán ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora si se está tramitando el procedimiento administrativo, o ante la Sala del Tribunal Fiscal que conozca del juicio respectivo si ya se ha iniciado el procedimiento contencioso. El Superior o la Sala pedirán a la autoridad ejecutora un informe que deberá rendirse en un plazo de tres días y resolverá de inmediato la cuestión”.

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, se da mediante la interposición de algún recurso administrativo o juicio de nulidad; en tanto sea solicitada por el particular que garantice el interés fiscal.

En el CFF de 1981 vigente se incluyó en el artículo 142, fracción I, que procede garantizar el interés fiscal, cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Dado el texto legal y contrario a lo que podría suponerse, se ha presentado cierto cuestionamiento para tratar de delimitar el momento a partir del cual opera la suspensión del acto administrativo.

Agustín Gordillo ha dicho que “la suspensión se da a partir de la interposición de un recurso administrativo que suspende los efectos del acto impugnado, salvo resolución expresa en sentido contrario de una autoridad administrativa competente. Dicha resolución expresa deberá ser para cada caso concreto, fundada y razonablemente justificada”.<sup>730</sup>

A diferencia de dicho autor, para el argentino Héctor Escola “la suspensión del acto administrativo no se produce *ipso jure* por la sola interposición del recurso. Solo opera cuando el ordenamiento jurídico disponga expresamente que el recurso planteado produzca efectos suspensivos; así como, cuando la administración, ya sea de oficio o a petición de parte interesada, disponga la suspensión de la ejecución del acto impugnado”.<sup>731</sup>

El mismo tratadista remarca, salvo disposición legal expresa en contrario, la interposición del recurso no produce ese efecto suspensivo; ya que a pesar del planteamiento de un recurso, el acto administrativo impugnado puede ser igualmente ejecutado.

González Pérez lo apoya y dice que “la regla general es que la interposición de un recurso administrativo, no produce efectos suspensivos”.<sup>732</sup>

En el país no hay uniformidad de opiniones, pero aún cuando dentro de la legislación mexicana no se señala específicamente; para algunos basta la sola interposición del recurso; y otros, en cambio, afirman que surte sus efectos cuando se garantizan las consecuencias que pudieran derivarse de su otorgamiento.

La tendencia general es que la suspensión se condicione al otorgamiento previo de la garantía del interés fiscal, por lo que no es suficiente la presentación del recurso para suspender la ejecución del acto reclamado.

La suspensión se encuentra regulada en el artículo 144 del CFF, en el que se concede un plazo de 45 días hábiles computados a partir de la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, para exhibir el medio de defensa intentado, o bien, para garantizar el monto del crédito, o sólo para lo primero, según se trate, ya que a los recursos administrativos y al juicio de nulidad, se otorga idéntico tiempo para hacerlos valer, con relación a los preceptos 65 y 145 del CFF.<sup>733</sup>

Dos son las formas para obtener la suspensión de los efectos de las resoluciones fiscales; en un primer supuesto el contribuyente tendrá 30 días a partir de que surta efectos la notificación del acto, para garantizar el interés fiscal correspondiente, y

<sup>730</sup> GORDILLO, AGUSTÍN. *Op. Cit.*, 1971, p. 108

<sup>731</sup> ESCOLA, HECTOR JORGE. *Op. Cit.*, 1967, p. 342

<sup>732</sup> GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. *Procedimiento administrativo federal*, Tercera edición, Porrúa, México, 2000, p. 793.

<sup>733</sup> Véase el artículo 65 y 145 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

acreditar dentro de los 45 días posteriores a que surta efectos la notificación, que se ha interpuesto un medio de defensa en contra del acto que motiva la suspensión.

En el artículo 144 del CFF se presentan los créditos fiscales que son exigibles, en los cuales se puede iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, cumplido el mes en que se haya notificado legalmente la resolución, y no así cuando el procedimiento ya se hubiere comenzado.<sup>734</sup>

Será necesario que inmediatamente se otorgue garantía y se compruebe la interposición del recurso o juicio conducente y se logre evitar la ejecución del procedimiento.

En segundo lugar, dentro del mes siguiente en que haya surtido efectos la notificación de la resolución correspondiente, se manifestará a la autoridad ejecutora que en el plazo de 45 días posteriores a esa fecha, proporcionará garantía y que acreditará el medio de defensa promovido en contra de la resolución.

El artículo 144 del CFF que se describe, otorga un plazo de 45 días contados a partir de la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva, para exhibir el medio de defensa intentado y para garantizar en su momento el crédito fiscal o sólo para el primero según corresponda.

Hay dos supuestos para obtener la suspensión; ya sea garantizando el interés fiscal, o con la interposición de algún medio de defensa. En caso de que, "la propia ley determine que con la sola presentación del recurso cesan los efectos del acto reclamado, no habrá necesidad de solicitar la suspensión".<sup>735</sup>

Como lo comenta Pérez de Acha, "en caso, de que no se siga alguno de esos procedimientos, o no se satisfagan los requisitos que para cada uno están establecidos, no habrá lugar a que la suspensión sea decretada y, por consiguiente, sobre los bienes del contribuyente válidamente podrá iniciarse el procedimiento económico coactivo".<sup>736</sup>

En el artículo 141 del CFF<sup>737</sup> se suspenderá el procedimiento de ejecución durante la tramitación de los recursos administrativos o juicio de nulidad; cuando lo solicite el

<sup>734</sup> Véase el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

<sup>735</sup> ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Op. Cit.*, 1999, p. 106.

<sup>736</sup> PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel. "Suspensión de los efectos de las resoluciones fiscales", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Número 8, 1988, México, pp. 85 y 86.

<sup>737</sup> Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A de este Código.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por Institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

Para los efectos fiscales, en el caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital, deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora.

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en la vía administrativa.

VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Véase el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

interesado y garantice el interés fiscal en alguna de las formas señaladas para tal efecto, esto es, otorgue garantía suficiente que suspenda la ejecución, salvo, claro está, los casos en que el particular acceda a la vía jurisdiccional y en ella se le otorgue este mismo beneficio.

Se advierte que, la suspensión también es procedente en los juicios de amparo y que al tratarse de cualquier medio de defensa en una acepción amplia, se coloca al juicio de garantías para poder conceder incidentalmente la suspensión.

Con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se agregan las reglas para que se solicite la suspensión del acto administrativo impugnado cuando la autoridad se niegue a hacerlo, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución del cobro.

Se subsana la omisión en que incurrió el CFF, al suprimir el otorgamiento de la garantía del interés fiscal, y el que ahora se faculta al TFJFA para disminuir el monto de la garantía atendiendo a la capacidad económica del particular (notoria solvencia o notoria insolvencia).

En el Auto en que se acuerde la solicitud de la suspensión, podrá decretarse la suspensión provisional, en tanto no se afecte el interés social o el orden público, para el caso de que el magistrado instructor niegue la suspensión, podrá impugnarse la negativa, a través del recurso de reclamación. Y hasta en tanto no se dicte sentencia en el juicio, la Sala del TFJFA podrá modificar o revocar la interlocutoria que haya decretado la suspensión definitiva.

La suspensión puede decretarse bajo la influencia de las normas fiscales, particularmente en el CFF; y en la Ley de Amparo, y en tanto no se garantice el interés fiscal, se puede llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, es decir, ejecutar coactivamente.

Cuando se solicite la suspensión contra el cobro de las contribuciones, conforme al artículo 135 de la Ley de Amparo se podrá conceder la suspensión del acto previa garantía del interés fiscal, que se otorgue por depósito que se realice ante la Tesorería de la Federación.<sup>738</sup>

Al requerirse mayores requisitos para solicitar la suspensión de acuerdo a las disposiciones fiscales, el particular acudirá a lo dispuesto por la Ley de Amparo, pero eso no es así, toda vez que en ésta, se tiene que hacer un depósito en efectivo ante la

---

<sup>738</sup> Cuando el amparo se pida contra el cobro de contribuciones y aprovechamientos, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos previo depósito del total en efectivo de la cantidad a nombre de la Tesorería de la Federación o la de la entidad federativa o municipio que corresponda, depósito que tendrá que cubrir el monto de las contribuciones, aprovechamientos, multas y accesorios que se lleguen a causar, asegurando con ello el interés fiscal. En los casos en que se niegue el amparo, cuando exista sobreseimiento del mismo o bien cuando por alguna circunstancia se deje sin efectos la suspensión en el amparo, la autoridad responsable hará efectivos los depósitos. Véase el artículo 135 de la Ley de Amparo. Vigente en 2008.

Tesorería de la Federación, y en el CFF se permite elegir la forma de garantizar que comúnmente se utiliza, como la fianza.

La suspensión del acto impugnado no se otorga por el sólo hecho de solicitarla, se requiere que se presenten determinadas circunstancias que la justifiquen, tales como: "Que la ejecución pueda causar perjuicios de imposible reparación o difícil reparación al recurrente, y que la impugnación del acto administrativo esté fundada en alguna causal prevista en la ley"<sup>739</sup>.

Al concederse la suspensión la autoridad verifica que no se causen perjuicios de imposible reparación, y que la impugnación se funde en el supuesto previsto por la norma.

Marienhoff ha señalado que "los efectos de la suspensión del acto administrativo, se fundan en dos criterios principales, el daño y la legalidad. Según los criterios referentes al concepto de daño, el acto administrativo puede suspenderse cuando su ejecución engendre mayores perjuicios que los que acarree su suspensión. Conforme al segundo, la suspensión de un acto administrativo es procedente cuando el acto se halle viciado de ilegalidad; en este último caso el criterio es mucho más rígido, que obliga a la Administración a suspender el acto"<sup>740</sup>.

Interpuesto un recurso administrativo, el mismo no tiene por efecto la suspensión del acto administrativo recurrido, salvo texto que expresamente consagre el efecto suspensivo. Esta regla no se opone, a que el particular pida la suspensión de los efectos del acto administrativo, fundado en los criterios del daño y de la ilegalidad manifiesta.

Como lo dice Juan Carlos Cassagne "se podría correr el riesgo de paralizar una actividad administrativa legítima ante la sola promoción del recurso, con todas las consecuencias que su resolución plantearía, al recargar innecesariamente la actividad de la Administración Pública".<sup>741</sup>

Al presentarse el recurso puede suceder que se suspenda el acto por el sólo hecho de así establecerlo la ley o que se tenga que otorgar garantía en alguna de sus formas; y tomando en cuenta el daño y los perjuicios que pudiera ocasionarse con su ejecución; en caso de negarla.

La relación de la suspensión con el recurso administrativo; se presenta con la interposición de un recurso, ya que cuando así se disponga legalmente, éste tiene por resultado suspender los efectos del acto recurrido o garantizar para evitar que se

<sup>739</sup> ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Op. Cit.*, 1999, p. 108.

<sup>740</sup> MARIENHOFF, MIGUEL. *Op. Cit.*, T. I. pp. 627-633.

<sup>741</sup> CASSAGNE, JUAN CARLOS. *Op. Cit.*, 1971, p. 104.

ejecute; esta medida cautelar es pertinente para asegurar, en su caso, la ejecución del procedimiento.

### 3.7 El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El Tribunal Fiscal de la Federación a través del tiempo, y de las diferentes situaciones que se han ido presentando, ha modificado su estructura y hasta su nombre, para tener una apreciación exacta del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa,<sup>742</sup> es preciso describir sus antecedentes generales.

En 1836 en una de las Siete Leyes Constitucionales, se incluyó a los Tribunales de Hacienda, como órganos del Poder Judicial y fue en la Ley del 20 de enero de 1837, en que se estableció: “El Poder Judicial conocerá de los asuntos contenciosos administrativos y las autoridades recaudadoras tendrán las facultades económicas coactivas para el cobro de los impuestos”.<sup>743</sup>

Posteriormente, “con las bases orgánicas de 1843 se conservaron a los tribunales de finanzas y excluyeron toda injerencia de la Suprema Corte de Justicia en los asuntos administrativos y económicos del Estado y de los departamentos; en esas bases se creó el Consejo de Estado con funciones consultivas”.<sup>744</sup>

Pero es “a mediados del siglo diecinueve que Teodosio Lares influyó decisivamente en el avance del derecho, tanto en la rama de lo privado como en la del público. Influenciado por la Legislación Francesa y en especial por la existencia del Tribunal conocido como Consejo de Estado, el día 25 de mayo de 1853, formuló el Proyecto de Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo y su Reglamento; y que dicho proyecto al ser aprobado por el Poder Legislativo se conoció más por la Ley Lares”.<sup>745</sup>

En el artículo 4 de la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo se establecía la existencia de un Consejo de Estado que conociera de lo contencioso administrativo. Separaba claramente a la autoridad administrativa de la judicial, sin que ésta tuviera conocimiento de las cuestiones administrativas (fiscales).<sup>746</sup>

La Ley constaba de 14 artículos a diferencia del Reglamento del Consejo de Estado, que se promulgó en forma simultánea el 17 de junio de 1853, con 81 artículos, por el cual se recogieron y reunieron las funciones del Consejo contempladas de los artículos 6 al 18, destacándose el procedimiento administrativo a través de una

<sup>742</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 2000, p. 108.

<sup>743</sup> DUBLÁN MANUEL Y JOSÉ MARÍA LOZANO, *Legislación mexicana*, Tomo III, Imprenta del Comercio, México, 1876, p. 266.

<sup>744</sup> *Ibidem*. Tomo IV, 1876, p. 828.

<sup>745</sup> Véase a LARES, TEODOSIO. *Lecciones de derecho administrativo*, Primera reimpresión, Editado por el IJ, UNAM, México, 1978, pp. 151 y 152.

Véase la Colección de las Leyes, Decretos y Órdenes, Abril- Agosto de 1853, Tomo IV, Imprenta de José Mariano Fernández de Lara, México.

<sup>746</sup> Véase el artículo 4 de la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo. Vigente en 1853.

reclamación; exponiendo claramente ante el Ministerio los hechos y fundamentos legales, así como, las conclusiones del objeto de la reclamación.<sup>747</sup>

Durante el régimen liberal, se creó la CPEUM de 1857, “la cual desconoció terminantemente la posibilidad de que dos o más poderes se reunieran en una sola persona o corporación, lo que trajo como consecuencia la competencia exclusiva del Poder Judicial en asuntos de carácter Contencioso Administrativo”.<sup>748</sup>

En opinión de los juristas de la época, se argumentó que “toda separación de la justicia administrativa sería contraria a los principios constitucionales de separación de poderes; que prohibía la reunión de varios poderes en un solo individuo; así como, el principio según el cual quedaba excluida la posibilidad de crear tribunales especiales”.<sup>749</sup>

E incluso, se objetó que podría contrariarse lo dispuesto en los artículos 14 y 17 de la CPEUM, ya que el poder público debe respetar las sentencias judiciales antes de privar a un particular de un derecho que le corresponde y el hecho de que nadie puede hacerse justicia por sí mismo.

Teodosio Lares argumentó que “es imposible que la Administración exista sin la facultad de juzgar lo contencioso administrativo, porque conocer y decidir acerca de los actos de administración es administrar, y dicha facultad es propia del Ejecutivo, y éste no puede ejercerse por el Poder Judicial. La administración no consiste únicamente en ordenar y prescribir, sino principalmente en decidir y también en ejecutar lo que se ha ordenado y prescrito. Los actos de administración estarían sujetos a una autoridad extraña, y de las decisiones de ésta dependería el que se llevaran o no a efecto. Los tribunales judiciales no deben intervenir en los actos administrativos, porque ellos estarían administrando”.<sup>750</sup>

Sobre esto, Ignacio L. Vallarta siendo Ministro de la SCJN, sostenía en su obra *El estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva* “que era anticonstitucional la existencia de tribunales administrativos, porque consideraba que violaba la división de poderes que recogía la Constitución de 1857, ya que al haber tribunales administrativos, se reunían dos poderes, el ejecutivo y el judicial, en materia administrativa, en una sola persona, en el Presidente de la República”,<sup>751</sup> quebrantándose con ello la Constitución.

<sup>747</sup> Véase del artículo 6 al 18 del Reglamento del Consejo de Estado, 1853, pp. 99 a 101.

<sup>748</sup> DÍAZ GONZÁLEZ, L. R. *Tribunal Fiscal de la Federación, Ley Orgánica comentada*, Segunda edición, Ediciones Ecasa, México, 1992, p. 20.

<sup>749</sup> VÁZQUEZ ALFARO, JOSÉ LUIS. *Op. Cit.*, 1996, pp. 180 y 181.

<sup>750</sup> LARES, TEODOSIO. *Op. Cit.*, pp. 151 y 152.

<sup>751</sup> VALLARTA, IGNACIO L. *Estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva*, Imprenta del Gobierno, en Palacio, México, 1885, p. 39.

Sin embargo, los Tribunales del Poder Judicial Federal eran los competentes y constituían un sistema eficaz para juzgar el contencioso de los actos administrativos que no podía realizarse a través de tribunales administrativos, permaneciendo la posibilidad de que las decisiones de éstos fueran sometidas a los tribunales del Poder Judicial, por medio del juicio de amparo.

### 3.7.1 Ley de Justicia Fiscal de 1936

Debido a la necesidad de resolver la existencia de tribunales administrativos que regularan la materia, fue hasta el 27 de agosto de 1936, en que se creó la Ley de Justicia Fiscal, que entró en vigor el 1º de enero de 1937, “cuya inmediata consecuencia fue la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, el que se constituyó como un tribunal administrativo de justicia delegada y no de justicia retenida, con plena autonomía y con competencia para reconocer la legalidad o declarar la nulidad de actos o procedimientos administrativos, pero sin poder pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de esos fallos, ya que en caso de resistencia, debía acudirse al juicio de amparo”.<sup>752</sup>

Esto se confirma con la tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la SCJN; que señala:

**Tribunal Fiscal, carece de imperio para ejecutar sus decisiones.** Si bien es cierto que el Tribunal Fiscal de la Federación ejercita funciones jurisdiccionales, al resolver los asuntos sometidos a su conocimiento, también es verdad que carece de imperio para hacer respetar sus decisiones, según se establece expresamente en la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto de 1936. Ahora bien, como el imperio es uno de los atributos de su jurisdicción, es forzoso concluir que el Tribunal Fiscal de la Federación no tiene plena jurisdicción.<sup>753</sup>

La opinión más común es la de que el ahora llamado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como en líneas anteriores se aclaró su actual denominación, es un tribunal de mera anulación con competencia limitada desde su creación, no teniendo otra función que la de reconocer la legalidad o la de declarar la nulidad de actos o procedimientos; sigue careciendo de los medios suficientes para la ejecución de sus fallos; aún así, se ha podido delimitar el área administrativa de la judicial, que permite al particular aplicar las diferentes disposiciones legales.

Es cierto que “no se dijo el motivo para crear el Tribunal Fiscal de la Federación, y tampoco se expresó la base legal ni constitucional para crearlo. ¿Cuál era ese precepto constitucional que iba y debía dar validez a la ley que creaba un tribunal

<sup>752</sup> En el artículo 1 se estableció: Se crea el Tribunal Fiscal de la Federación con las facultades que esta ley le otorga. El Tribunal Fiscal dictará sus fallos en representación del Ejecutivo de la Unión, pero será independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquiera otra autoridad administrativa. Véase el Diario Oficial de la Federación. 31 de agosto de 1936, p. 6.  
<sup>753</sup> Semanario Judicial de la Federación. Tesis aislada, Segunda Sala, Quinta época, Tomo: XVI, p. 220.



administrativo?. Ninguno se invocó (seguramente porque no lo había) y se dijo, nada se opone a la creación de tribunales administrativos que, aunque independientes de la Administración Activa, no lo sean del Poder Judicial; basta con que el tribunal administrativo en sus fallos esté sujeto a la revisión de la autoridad judicial mediante el amparo, para juzgar y tener por constitucional la creación de órganos jurisdiccionales que formen parte del Poder Ejecutivo, en situación que la Suprema Corte de Justicia había tolerado, pues no había objetado su constitucionalidad”.<sup>754</sup>

Como características de ese órgano jurisdiccional, se puede afirmar que; se trataba de un tribunal situado en la esfera del Poder Ejecutivo encargado de resolver controversias, especialmente en materia fiscal; “considerado como un tribunal administrativo de justicia delegada que actuaba en Pleno y en Salas, organizadas de acuerdo con un criterio de división del trabajo”.<sup>755</sup>

El TFJFA fue formalmente administrativo (por su adscripción al poder ejecutivo), materialmente es jurisdiccional, ya que tiene por objeto resolver las controversias administrativas entre los particulares y la administración pública.

De acuerdo con la exposición de motivos de la iniciativa de la ley, se pretendía crear un Tribunal administrativo en la materia fiscal, que viniera a descargar de trabajo a los Juzgados de Distrito que venían resolviendo dicha materia como una más de las que tenían encomendadas en materia de derecho administrativo. Es decir, se destacaba la especialidad del derecho fiscal de una materia más amplia encomendada al Poder Judicial a través del juicio de amparo indirecto en materia administrativa.

Este Tribunal tendría como característica que juzgaría actos del Estado, frente a los gobernados, por lo que se le encomendó un contencioso objetivo y no de derechos subjetivos, donde lo más relevante es preservar el orden jurídico y no el reconocimiento de derechos de particulares frente a otros particulares, por lo que debe considerársele como un Tribunal de derecho público y no de derecho privado.<sup>756</sup>

### **3.7.2 El Código Fiscal de la Federación de 1938**

Dos años mantuvo su vigor la Ley de Justicia Fiscal de 1936, la cual fue abrogada por el CFF de 1938 publicado en el DOF para entrar en vigor el 1º de enero de 1939.

En este primer CFF, el TFJFA siguió funcionando con su misma estructura; siendo el artículo 160 el que reguló su competencia, la cual le había sido otorgada por el

<sup>754</sup> NAVA NEGRETE, ALFONSO. *Op. Cit.*, 1959, p. 313.

<sup>755</sup> El artículo 19 de la Ley de Justicia Fiscal en concordancia con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación de 1938; se estableció que el Tribunal dictaría sus fallos en representación del Ejecutivo, aún cuando sería independiente de la Secretaría de Hacienda y de cualquier otro órgano administrativo. Véase el artículo 19 de la Ley de Justicia Fiscal. Vigente en 1936. Véase el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1938. Véase a VÁZQUEZ ALFARO, JOSÉ LUIS. *Evolución y perspectiva de los órganos de jurisdicción administrativa en el ordenamiento mexicano*, Editado por el IJ, UNAM, México, 1991, pp. 145 y 146. Véase a PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Op. Cit.*, 1977, p. 116.

<sup>756</sup> Véase a GARCÍA CÁCERES, Jorge Alberto. “Competencia de la jurisdicción administrativa en México”, *El Contencioso Administrativo México-Francia*, Memoria del Semanario Internacional 1999, México, 2001, pp. 200 y 201.

artículo 14 de la Ley de Justicia Fiscal, al considerar que las Salas del Tribunal podrían conocer de los juicios que se inicien en contra de las resoluciones dictadas por las autoridades.<sup>757</sup>

Aún cuando el TFJFA cumplía con lo encomendado; posteriormente el Congreso de la Unión amplió su competencia, originándose la expedición de la Ley de Depuración de Créditos a cargo del Gobierno Federal, en vigor a partir del 1º de enero de 1942;<sup>758</sup> conforme a la cual, el Tribunal depuraba créditos cuya reclamación precluye el 30 de junio de 1942.

En ella, se otorgaba competencia al TFJFA para conocer controversias sobre pensiones militares y civiles; rebasando los límites de lo propiamente tributario, según los preceptos 7 y 8.<sup>759</sup>

Con el transcurso del tiempo, se fueron dando en ciertas disposiciones legales la ampliación y limitación de la competencia del TFJFA; tal es el caso de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, que a partir del 1º de junio de 1943 en sus artículos 96 y 98 estableció una primera instancia administrativa y una subsecuente contenciosa ante el TFJFA; manteniendo tal situación hasta enero de 1951, en que una nueva Ley Federal de Instituciones de Fianzas, la suprimió; pero en marzo de 1954, nuevamente le dio competencia.

Esta situación se puede comprobar, con la reforma al CFF vigente en este momento, el 1º de enero de 1952 en que adiciona el artículo 160, fracción VIII del CFF, para quedar como sigue:

VIII. Cuando una ley especial otorgue competencia al Tribunal Fiscal de la Federación.<sup>760</sup>

Lo anterior, se comprende como un aumento de competencia al TFJFA; cuando otras leyes se la otorguen; por ejemplo en la Ley del Banco de México, la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos; entre otras.

### **3.7.3 Código Fiscal de la Federación de 1967**

La competencia del TFJFA no se detuvo y con la primera LOTFF, publicada en la misma fecha que el CFF de 1967 (19 de enero de 1967) y vigente a partir del 1º de abril del mismo año, consideró su competencia en el artículo 22, en el cual textualmente se estableció:

<sup>757</sup> Véase el artículo 160 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1938.

<sup>758</sup> En el artículo 1º se autorizó al Ejecutivo de la Unión para que, por conducto del Tribunal Fiscal de la Federación, depure y reduzca las obligaciones no prescritas a cargo del Gobierno Federal, nacidas o derivadas de hechos jurídicos acontecidos durante el periodo que comienza el 1º de enero de 1929, inclusive, al 31 de diciembre de 1941, y que se hallen pendientes de pago. Véase el Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1941, p. 63.

<sup>759</sup> Véase el artículo 7 y 8 de la Ley de Depuración de Créditos a cargo del Gobierno Federal. Vigente en 1942.

<sup>760</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1951, p. 4.

“Las salas del Tribunal conocerán de los juicios que se inicien en contra de las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

I. Las dictadas por autoridades fiscales federales, del Distrito Federal o de los organismos fiscales autónomos, en que se determina la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal, indebidamente percibidos por el Estado.

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

IV. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales y a las disposiciones fiscales del Distrito Federal.

V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes a favor de los miembros del ejército 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.

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

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

VII. Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebradas por las dependencias del Poder Ejecutivo Federal.

VIII. Las que constituyan responsabilidades contra funcionarios o empleados de la Federación o del Departamento del Distrito Federal, por actos que no sean delictuosos.

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

Se confirma la competencia que el TFJFA había tenido en el ordenamiento jurídico anterior; y que únicamente otorga nueva competencia respecto de la interpretación y cumplimiento de los contratos de obras públicas, destacándose que tuvo cambios de redacción pero no de contenido.

Por lo que, “la estructura, competencia y funcionamiento del Tribunal Fiscal, fueron ahora materia de la Ley Orgánica, separada del Código Fiscal de la Federación. Tal separación obedeció a que se consideró que era preferible una ley especial susceptible de más fácil modificación a medida que lo fuera requiriendo la marcha de la Administración Pública”.<sup>761</sup>

Con esta nueva LOTFF, el TFJFA se compondría de veintidós magistrados, integrando siete Salas de tres magistrados cada una, más un Presidente que no formaría parte de ninguna Sala, así pues, desaparece el Magistrado Semanero para convertirse en Magistrado Instructor.

El 2 de febrero de 1978 se crea una nueva LOTFF, para entrar en vigor en la misma fecha que las reformas al CFF, con la cual se cambió la redacción para hablar de las resoluciones de las Salas Regionales y de la Sala Superior en lugar del Pleno, quien tiene como función exclusiva estudiar y resolver los asuntos de que antes éste conocía, es decir, principalmente los recursos de revisión que interponen las autoridades, y los recursos de queja por violación a la jurisprudencia establecida por la Sala Superior, así como, los incidentes de competencia que se susciten entre las Salas Regionales, y algunos otros.<sup>762</sup>

La capacidad del TFJFA para administrar justicia avanzó de modo notable, al transformar su estructura, lo cual significa que aumentó su organización.

A partir del 1º de agosto de 1978, se introducen nuevas reformas al CFF modificándose la estructura del TFJFA, para quedar integrado por una Sala Superior, 6 Salas Regionales Foráneas y 3 Magistrados Supernumerarios para suplir las ausencias de los regionales.

#### **3.7.4 El Código Fiscal de la Federación de 1981**

En el DOF del 31 de diciembre de 1981, se publica el nuevo CFF mismo que entró en vigor el 1º de octubre de 1982, pero debido a los problemas que surgieron a raíz de la crisis económica en que se vio envuelto el país en ese año, el Congreso de la Unión dispuso que una parte entrará en vigor el 1º de abril de 1983.

<sup>761</sup> FRAGA MAGAÑA, GABINO. *Op. Cit.*, p. 460.

<sup>762</sup> Véase el artículo 15 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Vigente en 1978.

En este CFF se pretendió dotar al TFJFA de plena jurisdicción para dejar de ser un Tribunal de simple anulación; se intentó hacer del juicio de nulidad un juicio sumario; sin embargo, con la ampliación de los plazos de presentación de la demanda, contestación, alegatos, etcétera, no se logró tal propósito.

La estructura del TFJFA siguió siendo la misma, aún con la realización de ciertas reformas respecto del procedimiento; tal como la del 5 de enero de 1988 a la LOTFF, dentro de la cual destacó; en el artículo 3 que los Magistrados durarán en el ejercicio de su encargo seis años; a partir de la fecha de designación y antes de esta reforma, la designación duraba hasta que terminaba el sexenio en que fueron designados.<sup>763</sup>

Se agrega la posibilidad de que los Magistrados duren un periodo específico en el cargo, y respecto de la competencia, se modifica para conocer de asuntos con características especiales; y a su vez, cambia la estructura del TFJFA; al suprimir las atribuciones de las Salas Regionales para que las realice la Sala Superior.

La expedición y modificación de ciertas disposiciones fiscales, llevadas a cabo el 15 de diciembre de 1995 dan origen a otra LOTFF, vigente a partir del 1º de enero de 1996, la cual tuvo ciertas modificaciones fundamentales, tanto en su estructura como en su competencia, funcionamiento y situaciones generales; entre las que se destaca; la inamovilidad de los Magistrados de las Salas Regionales, cuando hubieran sido designados por un segundo periodo de seis años; y desaparece la figura de los Magistrados Supernumerarios; ya que las facultades de los Magistrados de las Salas Regionales se suplirán por el primer secretario de cada Magistrado; o bien, en caso de falta definitiva se realizará una nueva designación.<sup>764</sup>

A través de la reforma, se anexa el Capítulo II, en él se precisa la competencia del TFJFA, para conocer de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas; las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación; así como, las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el CFF, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.<sup>765</sup>

La reforma del 31 de diciembre de 2000 a la competencia del TFJFA, se extiende para que éste conozca de los juicios que se promuevan contra una resolución negativa ficta configurada, de acuerdo a la competencia establecida en el artículo 11 de la LOTFF.<sup>766</sup>

<sup>763</sup> Véase el artículo 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Vigente en 1988.

<sup>764</sup> Véase el artículo 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Vigente en 1996.

<sup>765</sup> Véase el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Vigente en 1996.

<sup>766</sup> Véase el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Vigente en 2001.

### **3.7.5 Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.**

El TFJFA como órgano jurisdiccional no puede permanecer al margen de la evolución del estado de derecho que en esencia le obliga a un crecimiento tanto material como competencial.

De ahí que la Ley Orgánica del TFJFA publicada en el DOF el 5 de diciembre de 2007 para entrar en vigor al día siguiente de su publicación, abroga la LOTFF del 15 de diciembre de 1995, con cambios trascendentales, entre ellos la creación de la Junta de Gobierno y Administración en el capítulo VI, en el que se regula lo correspondiente a su integración y facultades.

Antes la Sala Superior se componía de 11 magistrados, ahora se aumentan 2 (que integran la Junta de Gobierno), son 13 de Sala Superior, pero el Pleno sigue integrado por 11 de los cuales uno es el Presidente del TFJFA ahora con tres años de duración en el encargo, así también, la Sala Superior actuará en Pleno o en dos Secciones integradas por 5 Magistrados cada una. Aparecen nuevamente los magistrados Supernumerarios para cubrir las faltas de los magistrados de las Salas Regionales que conforman dicha Junta.

La competencia territorial de las Salas Regionales era fijada por la Sala Superior, ahora lo hará la Junta de Gobierno con apoyo en el Reglamento Interno del TFJFA.

Se crea el recurso de revocación ante la Junta que interponga alguno de los servidores públicos de las fracciones I a X del artículo 3 de esta LOTFJFA.<sup>767</sup>

La capacidad del TFJFA para administrar justicia avanzó de modo notable, al transformar su estructura y ser un organismo dotado de plena autonomía, según lo consagra el artículo 1º de la LOTFJFA, esto significa que no está sujeto a ninguna de las demás autoridades que integran al poder ejecutivo; y que aún cuando su competencia es limitada, y su función se reduce a reconocer la legalidad o declarar la nulidad de los actos que se sometan a su conocimiento, sin contar con las facultades propias de un órgano jurisdiccional que puede modificar el acto e incluso pronunciar condena, ha podido impartir justicia y cumplir como órgano para lo cual fue creado.

### **3.8 El juicio contencioso administrativo**

Los recursos administrativos no bastan para proteger eficientemente los intereses de los particulares, pues aunque la administración pugne por controlar sus funciones es necesario el establecimiento de otros medios cuyo trámite y decisión compete a

---

<sup>767</sup> Véase el artículo 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Vigente en 2008.

organismos ajenos a ella. Tal necesidad dio como resultado el concepto de contencioso-administrativo.<sup>768</sup>

Parece necesario recordar que, “el juicio contencioso administrativo de la legislación francesa más importante fue el de plena jurisdicción, y que su conocimiento correspondió al Congreso del Estado, cuyas decisiones no pueden ser revisadas por el órgano judicial, en virtud de que dicho tribunal se encuentra a igual nivel constitucional que la Suprema Corte de Justicia”.<sup>769</sup>

En el país, “el contencioso administrativo no es extraño en el derecho nacional, basta una somera revisión de la historia del derecho mexicano, para advertir que, desde mediados del siglo XIX, era ya una inquietud de los juristas el control de los actos de la administración pública”.<sup>770</sup>

Pero, a diferencia del derecho francés, se ha seguido otra tendencia y es que “los órganos judiciales revisan los actos o resoluciones de las autoridades administrativas, siempre que los mismos sean competentes, ya que en primera instancia el tribunal administrativo de anulación que en materia federal existe y que es el Tribunal Fiscal de la Federación”,<sup>771</sup> es el encargado de conocer del juicio contencioso administrativo de anulación o de ilegitimidad, y del contencioso administrativo de plena jurisdicción federal se presenta ante Tribunales Judiciales Federales.

Las sentencias emitidas por las Salas del TFJFA, se pueden impugnar por el gobernado ante los Tribunales Colegiados de Circuito, a través del juicio de amparo directo y la autoridad por el recurso de revisión fiscal, situación que en el sistema francés no ocurría, toda vez que como se indicó el Consejo de Estado tenía igual nivel que la SCJN.

Ahora bien, cuales serían las diferencias que habría que destacar de estos dos procedimientos; por lo que corresponde al contencioso de plena jurisdicción, en él se invoca la violación de una garantía constitucional, y se tienen los medios para cumplir sus sentencias que se emiten afectando a las partes; en cambio, en el de anulación la violación es a la ley y no se tienen medios para hacer cumplir sus sentencias, y sus efectos son generales.

Cortina Gutiérrez puntualiza que “el juicio contencioso de plena jurisdicción es subjetivo por que en el acto se reclama una ventaja personal, a diferencia del de

---

<sup>768</sup> Véase a PÉREZ DE LEÓN, ENRIQUE. *Op. Cit.*, p. 266.

<sup>769</sup> *Ibidem.* p. 1.

<sup>770</sup> VÁZQUEZ GALVÁN ARMANDO y GARCÍA SILVA, AGUSTÍN. *El Tribunal de lo Contencioso Administrativo en el Distrito Federal*, Ediciones Orto, S. A., México, 1977, p. 26.

<sup>771</sup> MARGÁIN. MANAUTOU, EMILIO. *Op. Cit.*, 1999, p. 2.

anulación que es objetivo, ya que en él se examina la conformidad de un acto con las disposiciones de una ley".<sup>772</sup>

Un antecedente también importante del contencioso administrativo en México, se encuentra con la promulgación de la Ley de la Tesorería de la Federación el 31 de diciembre de 1932, la cual en su capítulo III estableció un juicio de oposición, que se promovía ante los Juzgados de Distrito, y que debía agotarse previamente a la interposición del juicio de amparo.<sup>773</sup>

El primer CFF promulgado el 30 de diciembre de 1938, contenía tanto normas sustantivas en materia tributaria como adjetivas. Dichas normas procesales reprodujeron básicamente la Ley de Justicia Fiscal (a la cual abrogó), con una vigencia hasta el 31 de marzo de 1967.

Como lo dice Adolfo Treviño el CFF "incorporó todo lo relativo a los sujetos y elementos de la obligación tributaria en un procedimiento económico-coactivo y previó infracciones y sanciones, lo cual constituyó un gran avance para la regulación tributaria mexicana. Aunque curiosamente, eran sobre todo contadores los que litigaban ante el Tribunal Fiscal. Este Código se distinguió porque no ofrecía mayores problemas a la Hacienda Pública ni a los contribuyentes y los defectos de técnica legislativa se corrigieron con el tiempo por medio de diversas reformas".<sup>774</sup>

En ese ordenamiento se facultaba a las Salas del entonces TFF a conocer de los juicios que se iniciaran en contra de las resoluciones de la SHCP, de sus dependencias, o bien, por autoridades dependientes del Poder Ejecutivo o de cualquier organismo fiscal autónomo que, determinara la existencia de un crédito fiscal.

En el CFF vigente a partir del 1º de abril de 1967, se reprodujeron substancialmente las disposiciones del procedimiento contencioso existentes, sin cambio relevante alguno.

En el último CFF de 1983, se establecen importantes modificaciones al procedimiento del juicio de nulidad; al hacer un cambio trascendental y conceder el carácter de parte al Titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado del que dependa la autoridad que dictó la resolución impugnada.

Se suprime la intervención de la SHCP en los juicios en que no se controvierta una resolución dictada por alguna autoridad que dependa de ella; sin embargo, se le

---

<sup>772</sup> CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO. *Op. Cit.*, 1981, p. 213.

<sup>773</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1932, pp. 19-20.

<sup>774</sup> TREVIÑO GARZA, ADOLFO J. *Op. Cit.*, p. 16.



devolvió el carácter de parte de todos los casos en que se controvierta el interés fiscal de la Federación, según reforma publicada el 30 de diciembre de 1983.<sup>775</sup>

Además, el 5 de enero de 1988 por reforma a diversas disposiciones fiscales, se faculta a la SHCP para ser parte en los juicios en que se controviertan actos de autoridad federales coordinadas; respecto de los convenios o acuerdos celebrados en materia de coordinación de ingresos federales, pudiéndose observar que la Hacienda tenía nuevamente el carácter de parte en los juicios de nulidad.<sup>776</sup>

El CFF que regulaba el juicio contencioso administrativo fue derogado en su título VI, dando origen a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicada el 1º de diciembre de 2005, para entrar en vigor el 1º de enero de 2006; y a través de ésta se establecen las disposiciones generales que regirán el juicio contencioso administrativo, en la que se observa la segregación al CFF con pocos cambios esenciales. Ya que, hubiera sido suficiente la reforma a las disposiciones, sin necesidad de separarlas por mera modalidad.

El juicio contencioso administrativo deriva del latín *iudicium contentiosus administrativus*. Entendido como juicio seguido ante tribunales administrativos de simple anulación o de plena jurisdicción, en el que las partes son el particular, sea persona física o moral, y la administración dependiente del Ejecutivo federal o local, en el que se impugna una resolución administrativa de la competencia de dichos tribunales.<sup>777</sup>

La palabra contencioso deriva del latín "*contendere*, formado de dos voces: *cum*, con y *tendere*, luchar, resistir, lidiar, disputar, cuestionar o argüir; contrario. Parte contraria en el pleito o querrela".<sup>778</sup>

El procedimiento contencioso es "contradicción, lucha, pleito; esto es, de los juicios administrativos, el fiscal queda individualizado, claramente determinado, es la legítima controversia, y significa que lo contencioso administrativo se encuentra en la ley; y que la violación o desconocimiento del derecho es la causa jurídica que da nacimiento a la controversia".<sup>779</sup>

Permite contender la violación a la esfera jurídica de los particulares, es decir, la contienda que da nacimiento a la controversia.

Ese procedimiento ha sido designado de diferentes maneras, tanto en la doctrina como en las diversas legislaciones; e inclusive en el derecho mexicano, se le denomina justicia administrativa o juicio de nulidad.

<sup>775</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1983, p. 7.

<sup>776</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 5 de enero de 1988, p. 34.

<sup>777</sup> Véase a MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. *Voz Juicio contencioso administrativo*, *Diccionario jurídico mexicano*, Op. Cit., 2005, p. 2191.

<sup>778</sup> ALTAMIRA, PEDRO GUILLERMO. *Principios de lo contencioso administrativo*, Editores Libreros, Buenos Aires, 1982, p. 35.

<sup>779</sup> PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Op. Cit.*, 1977, p. 108.

Pero, “la designación acertada es la de procedimiento contencioso-administrativo, porque el juicio que se ventila es un procedimiento integrado por una serie de actos que, dentro de él, deben cumplirse para llegar a su fin, y a los que deben someterse tanto las partes como el juzgador; y es contencioso porque se origina como consecuencia de la controversia que se suscita entre los particulares y la administración pública, respecto de la legalidad de un acto de esta última; y finalmente es de naturaleza administrativa, porque los actos que en él se controvierten, emanan de órganos dependientes de la administración pública”.<sup>780</sup>

El término contencioso tiene dos significados, como a lo dice Duverger “en un sentido amplio, designa cualquier oposición o conflicto entre dos partes acerca de sus respectivos derechos u obligaciones, cualesquiera que sean los medios por los que se trata de resolver. En sentido estricto, designa las controversias planteadas ante un juez y regidas por procedimiento jurisdiccional”.<sup>781</sup>

Varios autores han emitido su opinión, de qué es el contencioso administrativo; Giuliani Fonrouge opina que éste “es fundamentalmente un proceso de partes que formaliza una relación procesal que se caracteriza por la igualdad de aquéllas y su subordinación a la autoridad jurisdiccional, con la cual deben cooperar en todas las medidas que disponga a pedido de oficio para el esclarecimiento de la verdad”.<sup>782</sup>

En el juicio contencioso las partes tienen igualdad y se subordinan a la autoridad, con la finalidad de que el asunto se resuelva.

Fix Zamudio señala que por influencia de la terminología francesa, entiéndase por contencioso administrativo “el procedimiento que se sigue ante un tribunal u organismo jurisdiccional, situado dentro del Poder Ejecutivo o del Judicial, con el objeto de resolver de manera imparcial las controversias entre los particulares y la administración pública”.<sup>783</sup>

El contencioso administrativo es el juicio establecido en la ley, que permite a la autoridad resolver una controversia entre los particulares y la administración pública.

Para el maestro Serra Rojas el contencioso administrativo es “la jurisdicción contenciosa administrativa, como jurisdicción especial para unos y como función ordinaria para otros y desde un punto de vista formal es el conjunto de órganos que tienen competencia para resolver las controversias, éstos pueden ser judiciales o administrativos; y desde un punto de vista material, se caracteriza por un litigio entre un

<sup>780</sup> QUINTANA VALTIERRA, JESÚS y ROJAS YÁÑEZ, JORGE. *Op. Cit.*, 1994, p. 268.

<sup>781</sup> DUVERGER, MAURICE. *Hacienda pública*, Traducción por José Luis Ruíz Travesí, Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1968, p. 366. Véase a DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1995, p. 199.

<sup>782</sup> GIULIANI FONROUGE, CARLOS. *Op. Cit.*, 1997, p. 648 y ss.

<sup>783</sup> FIX ZAMUDIO, HÉCTOR. Voz Juicio contencioso administrativo, *Diccionario jurídico mexicano*, *Op. Cit.*, 2005, pp. 286 y 287.

particular agraviado en sus derechos y la administración que realiza el acto lesivo; lo cual se refiere a la esencia del pleito, juicio o controversia".<sup>784</sup>

Carrillo Flores manifiesta que "lo contencioso-administrativo es, estrictamente, la contienda que nace por el obrar de la administración pública tanto en su seno mismo como fuera de ella, agregando además que dentro de lo contencioso debe comprenderse incluso el proceder propio de la administración activa cuando interviene para decidir un punto contencioso".<sup>785</sup>

El contencioso es visto como una contienda, un proceso, una controversia, como juicio y hasta como un procedimiento, que nos lleva a regular los actos dictados por la autoridad que lesionen la esfera jurídica de los sujetos fiscales; a fin de mantener el control de legalidad, es decir, consiste "en la controversia que surge entre el fisco y el sujeto pasivo, de la que conocerán los órganos competentes".<sup>786</sup>

El contencioso administrativo puede dividirse en dos grandes sectores; "aquel que conoce de ciertos actos y resoluciones de la administración pública, tanto federal como local, y que pueden impugnarse ante tribunales administrativos especializados y excepcionalmente ante los jueces ordinarios; y los otros actos y resoluciones, que al no admitir su impugnación ante dichos tribunales, deben combatirse a través del juicio de amparo de manera inmediata".<sup>787</sup>

Al presentar un juicio de nulidad, el contribuyente lo hace en plenitud de derechos para expresar todos los agravios que le cause la resolución impugnada, la cual debe ser definitiva, esto es, que no admita un recurso administrativo o que éste sea optativo; así como para ofrecer todas las pruebas, a fin de acreditar la ilegalidad del acto cuya nulidad solicita, y que sea de la competencia del TFJFA.

Las partes que intervienen en el juicio de nulidad se tiene al demandante que inicia la demanda; a los demandados que podrá ser la autoridad que dictó la resolución impugnada o el particular a quien favorezca la resolución cuya nulidad pida la autoridad administrativa; así como, el tercero que tenga un derecho incompatible con el derecho del demandante.<sup>788</sup>

Al surgir la contienda, "se entenderá que el juez, conocedor de la materia, deberá ajustarse a lo que se encuentra ordenado por la ley y por la jurisprudencia que al efecto exista para definir el derecho de las partes".<sup>789</sup>

<sup>784</sup> SERRA ROJAS BELTRI, ANDRES. *Op. Cit.*, pp. 527 y 528.

<sup>785</sup> CARRILLO FLORES, ANTONIO. *Op. Cit.*, 1973, p. 141.

<sup>786</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Op. Cit.*, p. 106.

<sup>787</sup> FIX ZAMUDIO, HÉCTOR. *Op. Cit.*, 2005, pp. 286 y 287.

<sup>788</sup> Véase el artículo 3 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Vigente en 2008.

<sup>789</sup> MORALES LÓPEZ, Gabriel. "Comentarios sobre el juicio de nulidad", *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, México, 1988, pp. 62 y 63.

Después, se emitirá sentencia, la cual se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los puntos controvertidos, teniendo el TFJFA la facultad de invocar hechos notorios. Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia debe examinar primero aquellas que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana del acto controvertido, si se trata de vicios del procedimiento, la misma deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución. Podrá reconocer la validez de la resolución impugnada; declarar la nulidad de la misma o la nulidad para determinados efectos.<sup>790</sup>

La función del TFJFA es resolver la problemática que plantea el interés legítimamente representado en el contribuyente, quien se considera afectado en su derecho subjetivo por los actos que deben cumplir las autoridades, y acude a él a través del juicio contencioso administrativo, a fin de que se declare la nulidad.

El recurso administrativo y el juicio contencioso administrativo; tienen de común el que en ambos hay un litigio, y algunas de sus principales diferencias son:

“En el recurso, la administración es juez y parte; en el juicio la administración sólo es parte; en el primero se origina una controversia administrativa; en el segundo un proceso. Por lo que, en el recurso se ejerce una función administrativa; y en el juicio una función jurisdiccional.

Pese a ello, el recurso se promueve buscando esclarecer la ley, en bien de la función administrativa; y el juicio busca el esclarecimiento de la ley, en bien del interés público.

Además, el recurso desemboca en una resolución administrativa sólo reclamable ante el órgano jurisdiccional, sea administrativo o judicial; y el juicio en una sentencia, sólo impugnabile mediante los recursos jurisdiccionales correspondientes ante el tribunal de alzada”.<sup>791</sup>

### **3.9 El juicio de amparo en materia tributaria**

Se hace referencia al juicio de amparo en materia fiscal, y en particular, al amparo directo como instancia de análisis del cumplimiento del principio de legalidad contenido en la CPEUM en lo actuado en el juicio de nulidad; es decir, al amparo como medio de impugnación que tiene el particular contra una resolución del TFJFA que afecte sus intereses jurídicos y que considere violatoria de los artículos de la CPEUM.

Pero, “fue hasta el año de 1929 cuando se inició la tendencia de servirse del amparo como defensa de los particulares frente a los actos de la administración. Antes

<sup>790</sup> Véase el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Vigente en 2008.

<sup>791</sup> MARGAÍN MANAUTOU, EMILIO. *Op. Cit.*, 2001, pp. 23 y 24.

de esa fecha, toda la polémica en torno a la integración del amparo versó sobre la extensión del mismo, tratando de que cubriera la vasta zona del control de legalidad en resoluciones jurisdiccionales”.<sup>792</sup>

Una de las situaciones más relevantes que se han suscitado, en torno al Amparo es conocer si es un juicio de garantías o un recurso; “sobre el particular, la Suprema Corte ha sentado jurisprudencia en el sentido de que por juicio para los efectos del amparo, debe entenderse el procedimiento contencioso desde que se inicia en cualquier forma, hasta que queda la sentencia definitiva”.<sup>793</sup>

El maestro Ignacio Burgoa ha mencionado que el juicio de garantías no es un recurso, sino un juicio al establecer; que “el recurso es un medio de defensa de que disponen las partes en un juicio, para lograr que se revoque o modifique alguna resolución o acuerdo que le agravie; y afirma que recurso en sentido amplio, se presenta como sinónimo de medio de defensa en general; y restringido, equivalente a cierto medio específico de impugnación y a éste lo integran cuatro elementos esenciales que son: Sujeto activo, pasivo, la causa (remota o próxima) y el objeto.

El amparo es un juicio, porque desde su incubación histórica, su objetivo esencial ha estribado en preservar los derechos subjetivos públicos del gobernado frente a cualesquiera actos de autoridad violatorios de las garantías constitucionales”,<sup>794</sup> así, se emplean indistintamente como equivalente a las expresiones juicio de amparo y juicio constitucional.

Silvestre Moreno ha dicho que el juicio de amparo “es una institución de carácter político, que tiene por objeto proteger bajo las formas tutelares de un procedimiento judicial, las garantías que la Constitución otorga o mantener y conservar el equilibrio entre los diversos poderes que gobiernan la Nación, en cuanto por causa de invasión de éstos se vean ofendidos o agraviados los derechos de los individuos”.<sup>795</sup>

El juicio tiene por objeto conservar el equilibrio entre las autoridades y los gobernados, en el caso de que aquéllas rebasen los derechos de los individuos.

Ignacio Burgoa puntualiza que “el juicio de amparo es un medio de control de constitucionalidad, ejercitado ante órganos jurisdiccionales, vía de acción, que tiende a proteger al quejoso o agraviado en particular, en los casos a que se refiere el artículo 103 Constitucional”.<sup>796</sup>

<sup>792</sup> MARGÁIN, HUGO B. *Op. Cit.*, 1958, p. 105.

<sup>793</sup> Apéndice al tomo CXVIII, tesis 595. Tesis 205, tesis 217 del apéndice 1975, Tercera Sala.

<sup>794</sup> BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. *Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo*, Quinta edición, Porrúa, México, 1998, pp. 104 y 254.

Véase a DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1998, p. 117.

<sup>795</sup> MORENO CORA, SILVESTRE. *Tratado del juicio de amparo conforme a las sentencias de los tribunales federales*, Lito Impresiones Macabsa, México, 1902, p. 49.

<sup>796</sup> BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. *Op. Cit.*, 1998, p. 252.

Lo cual quiere decir que, el juicio de amparo es el control constitucional, cuya característica principal es la de proteger al particular de sus derechos constitucionales violados.

Floresgómez señala que “el juicio de amparo, es un medio de control de la constitucionalidad confiado a órganos jurisdiccionales que tratan de proteger a los individuos cuando la autoridad ha violado las garantías individuales”.<sup>797</sup>

Para Arturo Serrano “el juicio de amparo es el medio de control de la Constitución, pero que solamente opera en aquellos casos en que la autoridad, a través de un acto concreto de actuación, lesiona los derechos de los gobernados”.<sup>798</sup>

En concepto de los tratadistas señalados y el propio, el juicio amparo será una institución de carácter político, a través de la cual los individuos obtienen la protección constitucional y de legalidad, al ser el medio que mantiene y resguarda las garantías que la misma CPEUM establece, cuando éstas han sido violentadas por las autoridades.

El juicio de amparo es un procedimiento de jerarquía constitucional, tendiente a conservar el disfrute de los derechos fundamentales o garantías individuales de los individuos, que se consagran en la CPEUM.

Por lo que, “el juicio de amparo ha sido la instancia que dentro de su amplia competencia se ha encargado de proteger a los particulares contra los actos de autoridad en sus diversos niveles, aun en contra de su facultad reglamentaria. Se puede aseverar, que al haberse incluido como garantías constitucionales la seguridad jurídica y la legalidad, la jurisdicción del juicio de amparo es bastante amplia y los particulares encuentran en él un medio de defensa frente a cualquier acto de autoridad, ya sea administrativo, legislativo o judicial”.<sup>799</sup>

Respecto a quien puede promoverlo; Martínez López menciona que “sólo los particulares pueden recurrir en amparo los fallos de las Salas del Tribunal, estando impedidas las autoridades demandadas para ejercer ese derecho, tanto por esas consideraciones, como porque el amparo sólo puede promoverse por violación de las garantías individuales y no por infracción de derechos de la autoridad”.<sup>800</sup>

Hugo Margáin establece que “el individuo es el único que puede intervenir promoviendo el juicio constitucional de amparo ante los Tribunales Federales, para evitar actos arbitrarios o bien para promover el examen de la constitucionalidad de la

---

<sup>797</sup> FLORESGÓMEZ GONZÁLEZ, FERNANDO y CARVAJAL MORENO, GUSTAVO. *Op. Cit.*, p. 143.

<sup>798</sup> SERRANO ROBLES, Arturo. “El juicio de amparo en materia administrativa”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cincuenta y cinco años, México, Tomo I, 1991, p. 38.

<sup>799</sup> TREVIÑO GARZA, ADOLFO J. *Op. Cit.*, p. 5.

<sup>800</sup> MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. *Prontuario de derecho fiscal federal*, Séptimo volumen, Sin Editorial, México, 1953, p. 333.

ley, el cual se hace mediante resoluciones que no tienen carácter general, sino que son aplicables únicamente al caso concreto ventilado”.<sup>801</sup>

Únicamente los particulares podrán impugnar vía juicio de amparo, violaciones constitucionales cometidas por las autoridades.

La Segunda Sala de la SCJN, en tesis aislada ha indicado que:

**Amparo, materia de.** El juicio de amparo fue establecido por el artículo 103 constitucional, no para resguardar todo el cuerpo de la propia Constitución, sino para proteger las garantías individuales, y las fracciones II y III del precepto mencionado deben entenderse en el sentido de que sólo puede reclamarse el juicio de garantías una ley federal, cuando invada o restrinja la soberanía de los estados, o de éstos, si invade la esfera de la autoridad federal, cuando existe un particular quejoso, que reclame violación de garantías individuales, en un caso concreto de ejecución o con motivo de tales invasiones o restricciones de soberanía. Si el legislador constituyente hubiese querido conceder la facultad de pedir amparo para proteger cualquier violación a la Constitución, aunque no se tradujese en una lesión al interés particular, lo hubiese establecido de una manera clara, pero no fue así, pues a través de las Constituciones de 1857 y 1917, y de los proyectos constitucionales y Actas de Reforma que las precedieron, se advierte que los legisladores, conociendo ya los diversos sistemas de control que pueden ponerse en juego para remediar las violaciones a la Constitución, no quisieron dotar al Poder Judicial Federal de facultades omnímodas, para oponerse a todas las providencias inconstitucionales, por medio del juicio de amparo, sino que quisieron establecer éste, tan sólo para la protección y goce de las garantías individuales.<sup>802</sup>

Ha sido intención del legislador que el juicio de amparo se estableciera para resguardar y proteger las garantías individuales de los gobernados; y se ha dicho que, “los principios operantes que conciernen no sólo al amparo administrativo, sino al amparo en general, operantes en el juicio de garantías sobre materia fiscal, son:

- a) Sólo se puede iniciar a solicitud de la parte interesada;
- b) Se deben agotar previamente otros medios de defensa que establezcan las leyes (principio de definitividad);
- c) El procedimiento debe cumplir las normas legales que lo rigen;
- d) Las sentencias sólo se pueden ocupar de cuestiones planteadas en el juicio (principio de estricto derecho); y

<sup>801</sup> MARGÁIN, HUGO B. *Op. Cit.*, 1958, p. 52.

<sup>802</sup> *Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Quinta Época, Materia(s): Común, Constitucional, Tomo: LXVI, Tesis aislada, p. 219.*

e) Se producen efectos para las partes que intervinieron en el juicio”.<sup>803</sup>

Con relación a dichos principios, podrá solicitarse el juicio de amparo únicamente por la parte interesada y al intentarse esta vía han de agotarse los medios de defensa existentes, con el fin de no violentar el principio de definitividad que rige la materia de amparo; y el que la sentencia emitida solo produce efectos para las partes que intervinieron respecto de las cuestiones planteadas.

Como lo dice Briseño Sierra “el amparo, al producir los efectos aplicativos de cada caso, conduce a la reposición de la situación jurídica impugnada en esta vía de control constitucional, esto es, el efecto jurídico de la sentencia definitiva que se pronuncie en el juicio constitucional, concediendo el amparo, es volver las cosas al estado que tenían antes de la violación de garantías, nulificando el acto reclamado y los subsecuentes que de él deriven”.<sup>804</sup>

En el juicio de amparo las partes que intervienen generalmente son: El agraviado; la autoridad responsable; el tercero perjudicado y el Ministerio Público Federal.<sup>805</sup>

El juicio de amparo se clasifica en directo e indirecto y la procedencia de uno u otro depende de la naturaleza del acto que se reclama.

Asimismo, “el juicio de garantías de que conoce un Juez de Distrito en primera instancia y la Suprema Corte o Tribunales Colegiados de Circuito en segunda, mediante el recurso de revisión (amparo indirecto), se le ha denominado ventajosamente el amparo bi-instancial, por desarrollarse su tramitación total en dos instancias”.<sup>806</sup>

En el artículo 114 de la Ley de Amparo, se establece la procedencia del juicio indirecto de garantías al indicarse:

“El amparo se pedirá ante el juez de distrito:

I. Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso;

II. Contra actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo.

En estos casos, cuando el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, el amparo sólo podrá promoverse contra la

<sup>803</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1998, p. 118.

<sup>804</sup> BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1990, p. 716.

<sup>805</sup> Véase el artículo 5 de la Ley de Amparo. Vigente en 2008.

<sup>806</sup> BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. *Op. Cit.*, 2004, p. 631.



resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la Ley de la materia le conceda, a no ser que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia;

III. Contra actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo ejecutados fuera de juicio o después de concluido.

Si se trata de actos de ejecución de sentencia, sólo podrá promoverse el amparo contra la última resolución dictada en el procedimiento respectivo, pudiendo reclamarse en la misma demanda las demás violaciones cometidas durante ese procedimiento, que hubieren dejado sin defensa al quejoso.

Tratándose de remates, sólo podrá promoverse el juicio contra la resolución definitiva en que se aprueben o desapruében;

IV. Contra actos en el juicio que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución que sea de imposible reparación;

V. Contra actos ejecutados dentro o fuera de juicio, que afecten a personas extrañas a él, cuando la Ley no establezca a favor del afectado algún recurso ordinario o medio de defensa que pueda tener por efecto modificarlos o revocarlos, siempre que no se trate del juicio de tercería;

VI. Contra leyes o actos de la autoridad federal o de los Estados, en los casos de las fracciones II y III del artículo 1º de esta Ley; y

VII. Contra las resoluciones del Ministerio Público que confirmen el no ejercicio o el desistimiento de la acción penal, en los términos de lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo 21 Constitucional".

La procedencia del amparo indirecto comprende sobre la inconstitucionalidad de una ley o la interpretación de un precepto de la CPEUM, sobre tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Ejecutivo o los gobernadores de los Estados (leyes tanto auto-aplicativas como hetero-aplicativas); así como las resoluciones que provengan de tribunales administrativos, judiciales o del trabajo, en que se atenderá a la naturaleza de las autoridades que las emitan.

Para la procedencia del juicio de amparo debe considerarse desde que inicia hasta que se dicta sentencia y ésta se ejecuta; con el objeto de que no se generen situaciones irreparables para las partes que son materia de la controversia.

Cuando quien ataca el acto en el que se hubiera invadido la competencia entre las autoridades Federales y Locales, el medio correspondiente no es el juicio de amparo, sino la acción de la cual conoce la SCJN.

En términos generales, el juicio de amparo indirecto en materia fiscal procede: Contra leyes que por su sola expedición causen perjuicio al particular; así como contra actos de la autoridad fiscal que impliquen violación directa de garantías. En este caso el particular puede elegir entre acudir a los medios de defensa ordinarios o ir directamente al amparo, tomando en cuenta de que este juicio es el medio idóneo para la protección de las garantías individuales; y contra actos del TFJFA distintos de la sentencia definitiva. Es el caso de cualquier resolución interlocutoria dictada durante la tramitación del juicio de nulidad; resoluciones distintas de la sentencia que pone fin y resuelve el asunto, por ejemplo la resolución que desecha una demanda o la que sobresee el juicio.

Por el contrario, “el juicio de amparo que directamente se promueve ante la Suprema Corte o ante los Tribunales Colegiados, se llama amparo uni-instancial, ya que tiene única instancia, debido a que el conocimiento de esos órganos jurisdiccionales se suscita sin desarrollo previo de otra instancia”.<sup>807</sup>

En el artículo 107, fracciones V y VI, de la CPEUM, y el 158 de la Ley de Amparo, se ha señalado la procedencia del amparo directo, éste último al indicar:

“El juicio de amparo directo es competencia del Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda, en los términos establecidos por las fracciones V y VI del artículo 107 constitucional, y procede contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, ya sea que la violación se cometa en ellos o que, cometida durante el procedimiento, afecte a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo, y por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias, laudos o resoluciones indicados.

Para los efectos de este artículo, sólo será procedente el juicio de amparo directo contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales civiles, administrativos o del trabajo, cuando sean contrarios a la letra de la Ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a sus principios generales de derecho a falta de Ley aplicable, cuando comprendan acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no las comprendan todas, por omisión o negación expresa.

Cuando dentro del juicio surjan cuestiones, que no sean de imposible reparación, sobre constitucionalidad de leyes, tratados internacionales o reglamentos, sólo podrán hacerse valer en el amparo directo que proceda en contra de la sentencia definitiva, laudo o resolución que pongan fin al juicio”.

---

<sup>807</sup> BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. *Op. Cit.*, 2004, p. 630.

Se requiere que la sentencia o laudo sea definitivo, sin que proceda recurso legal alguno que tenga por objeto su revocación o modificación; respecto al marco del amparo directo o uni-instancial en materia fiscal, éste procede contra las sentencias definitivas del TFJFA; en virtud de que se tramita en una sola instancia, no admitiendo recurso alguno por el cual las sentencias puedan ser impugnadas.

Por lo que hace a los conflictos suscitados entre los poderes de un Estado, el artículo 105 de la CPEUM provee a su solución, otorgando a la SCJN la facultad de conocer de las controversias surgidas entre los poderes de un mismo Estado sobre la constitucionalidad de sus actos. He aquí el único caso en que el control de la constitucionalidad se ejercita, no en función del individuo, sino del órgano de gobierno que se considera agraviado por los actos de otro órgano; el conflicto se plantea por demanda del poder invadido, en juicio ordinario del que conoce la SCJN en única instancia; la sentencia resuelve de modo general la cuestión constitucional planteada, puesto que al definir si la actitud de un poder es o no constitucionalmente correcta, se resuelve implícitamente acerca de la validez de todos los actos realizados conforme a aquella actitud.<sup>808</sup>

Este argumento “se apoya en razones tradicionales que no son aplicables en la situación actual del propio juicio de amparo, el cual, ya no se utiliza exclusivamente en la defensa de los derechos fundamentales de carácter constitucional, sino también respecto al llamado control de legalidad, y resulta indiscutible que si bien las autoridades sean administrativas o de otra naturaleza, no son titulares de derechos del hombre, por el contrario, sí poseen una esfera de atribuciones que puede ser afectada por los actos o resoluciones de otra autoridad”.<sup>809</sup>

A pesar de que “el juicio de amparo surgió con el propósito esencial de proteger esos derechos humanos constitucionalmente consagrados; en la actualidad se ha convertido en una institución procesal sumamente compleja, al proteger a todo el orden jurídico nacional, desde los más elevados preceptos de la propia Constitución, hasta los más modestos de un reglamento municipal”.<sup>810</sup>

El juicio de amparo es indudablemente una de las instituciones, más importantes que se encuentra en el país, para proteger al gobernado de cualquier exceso de poder de la autoridad.

---

<sup>808</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 11 de mayo de 1995, p. 3 y ss.

<sup>809</sup> FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Op. Cit.*, 1969, p. 1132.

<sup>810</sup> ACERO RODRIGUEZ, José Gustavo. “Instancias de la justicia administrativa”, *Revista de Investigaciones Jurídicas*, Número 59-60, Vol. I y II, Segunda época, Julio- Dic. De 1995 y Enero-Junio de 1996, México, p. 112.

## **Conclusiones capitulares**

1. Con el acto administrativo la autoridad exterioriza su voluntad en ejercicio de sus funciones con el objeto de producir efectos jurídicos y cubrir el interés colectivo.
2. El recurso administrativo es un medio de impugnación de los actos administrativos, convertido en un medio de trascendencia jurídica y de oportunidad legal, con el fin de que la administración revise, corrija o modifique sus decisiones sometiéndolas al derecho.
3. La resolución que emita la autoridad de los recursos administrativos, deberá ser de forma imparcial, y apegándose a las normas jurídicas en todo momento, para evitar que se ocasione la desconfianza de quienes los interpongan, y que a su vez se genere un cambio de mentalidad, que demuestre la sencillez y objetividad de su agotamiento.
4. Con la expedición de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo se unieron ciertos recursos administrativos dispersos, pero se sigue excluyendo su aplicación a la materia fiscal, generando con ello dudas de interpretación.
5. Dos son los supuestos para delimitar a partir de que momento debe operar la suspensión del acto administrativo, con la interposición de algún medio de defensa u otorgando garantía del interés fiscal suficiente, conforme lo establece la disposición fiscal aplicable, e inmediatamente comprobar la interposición de un recurso o juicio; toda vez que no es suficiente la presentación de algún medio de defensa para evitar la ejecución del acto.
6. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un organismo investido de poder de decisión, con plena autonomía y con competencia para conocer de cuestiones de legalidad que se sometan a su conocimiento, pero sin poder ejecutar sus fallos.
7. El juicio contencioso administrativo denominado en la práctica juicio de nulidad, permite contender una violación de legalidad a la esfera jurídica de los gobernados, generando la contienda que da nacimiento a una controversia.
8. El juicio de amparo en materia fiscal, se presenta para otorgar seguridad a los particulares que consideren se ha violentado su esfera jurídica frente a los actos de autoridad.

## Fuentes bibliográficas capitulares

### I. Obras generales

1. ACOSTA ROMERO, MIGUEL. *Teoría general de derecho administrativo, Primer Curso*, Décimo quinta edición, Editorial Porrúa, México, 2000, 1127 pp.
2. ACOSTA ROMERO, MIGUEL; HERRÁN SALVATTI, MARIANO y VENEGAS HUERTA, FRANCISCO J. *Ley Federal de Procedimiento Administrativo y Ley Federal de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal*, Comentadas, Sexta edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 503 pp.
3. ALESSI RENATO. *Instituciones de derecho administrativo*, Traducción a la tercera edición italiana por Buenaventura Pellisé Prats, Tomo II, Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1970, 363-788 pp.
4. ALTAMIRA, PEDRO GUILLERMO. *Principios de lo contencioso administrativo*, Editores Libreros, Buenos Aires, 1962, 237 pp.
5. ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Tratado teórico práctico de los recursos administrativos*, Cuarta edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 284 pp.
6. ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO. *Derecho fiscal*, Décima octava edición, Editorial Themis, México, 2004, 578 pp.
7. BIDART CAMPOS, GERMAN J. *El derecho constitucional del poder*, Impresiones Ediar, Argentina, 1967, 478 pp.
8. BIELSA, RAFAEL. *Sobre lo contencioso administrativo*, Tercera edición, Editorial Castellví, Santa Fé, Argentina, 1964, 363 pp.
9. ----- . *El estado de necesidad en el derecho constitucional y administrativo*, Segunda edición, Roque de Palma Editor, Buenos Aires, 1957, 137 pp.
10. ----- . *Derecho administrativo*, Tomo II, Talleres Gráficos, Buenos Aires, Sexta edición, 1964, 553 pp.
11. BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Derecho procesal fiscal*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1990, 740 pp.
12. BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. *Derecho constitucional mexicano*, Duodécima edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 1085 pp.
13. ----- . *El juicio de amparo*, Cuadragésima edición actualizada, Editorial Porrúa, México, 2004, 1100 pp.
14. CAETANO, MARCELLO. *Tratado elemental de derecho administrativo*, Traducción por L. López Rodó, Editorial Moret, Santiago de Compostela, España, 1946, 484 pp.

15. CALAMANDREI, PEDRO. *Instituciones de derecho procesal civil*, Traducción de la segunda edición italiana por Santiago Sentís Melendo, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1986, 421 pp.
16. CARNELUTTI, FRANCESCO. *Teoría general del derecho*, Traducción española por Carlos G. Posada, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1941, 392 pp.
17. CARRILLO FLORES, ANTONIO. *La justicia federal y la administración pública*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1973, 372 pp.
18. ----- . *La defensa jurídica de los particulares frente a la administración en México*, Editorial Porrúa, México, 1939, 320 pp.
19. CASSAGNE, JUAN CARLOS. *Derecho administrativo*, Tomo II, Tercera edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1985, 385 pp.
20. ----- . *La ejecutoriedad del acto administrativo*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, 124 pp.
21. ----- . *El acto administrativo*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1974, 421 pp.
22. CASTREJÓN GARCIA, GABINO EDUARDO. *Medios de defensa en materia administrativa y fiscal*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2002, 605 pp.
23. CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO. *Ciencia financiera y derecho tributario*, Propiedad del Tribunal Fiscal de la Federación, Vol. 1, Primera edición, Colección de Estudios Jurídicos, México, 1981, 221 pp.
24. CUEVA, ARTURO DE LA. *Derecho fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1999, 331 pp.
25. D'ALESSIO, FRANCESCO. *Istituzioni di diritto amministrativo italiano*, Vol. II, Cuarta edición, Torino, 1949, 640 pp.
26. DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. *Principios de derecho tributario*, Tercera edición, Editorial Limusa, México, 1995, 223 pp.
27. ----- . *Introducción al derecho positivo mexicano*, Sexta reimpresión, Editorial Limusa, México, 1998, 265 pp.
28. DÍAZ GONZÁLEZ, L. R. *Tribunal Fiscal de la Federación, Ley orgánica comentada*, Segunda edición, Ediciones Ecasa, México, 1992, 192 pp.
29. DIEZ, MANUEL MARÍA. *El acto administrativo*, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1956, 430 pp.
30. DUBLÁN MANUEL Y JOSÉ MARÍA LOZANO. *Legislación mexicana*, Tomo III, Imprenta del Comercio, México, 1876, 813 pp.
31. DUGUIT, LEÓN. *Teoría general del acto jurídico*, Traducciones G.S.M.O., Editorial Cultura, México, 1922, 28 pp.

32. DUVERGER, MAURICE. *Hacienda pública*, Traducción por José Luis Ruíz Travesí, Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1968, 445 pp.
33. ESCOLA, HÉCTOR JORGE. *Tratado teórico práctico de los recursos administrativos*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1967, 491 pp.
34. ----- . *Compendio de derecho administrativo*, Reimpresión, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1990, 596 pp.
35. FERNÁNDEZ DE VELASCO, RECAREDO. *El acto administrativo*, Imprenta Helénica, Madrid, 1929, 333 pp.
36. FIORINI, BARTOLOME A. *Teoría jurídica del acto administrativo*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1969, 283 pp.
37. ----- . *Qué es el contencioso*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1965, 331 pp.
38. FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Introducción a la justicia administrativa en el ordenamiento mexicano*, Primera edición, El Colegio Nacional, México, 1983, 151 pp.
39. ----- . *Introducción al estudio del proceso tributario en el derecho mexicano*, Editado por el IJJ, UNAM, México, 1969, 1055-1139 pp.
40. FLEINER, FRITZ. *Instituciones de derecho administrativo*, Traducción por Sabino A. Gendin, Editorial Labor, Barcelona, 1933, 362 pp.
41. FLORESGÓMEZ GONZÁLEZ, FERNANDO y CARVAJAL MORENO, GUSTAVO. *Nociones de derecho positivo mexicano*, 35a. edición, Editorial Porrúa, México, 1997, 349 pp.
42. FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Trigésima segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1998, 525 pp.
43. FRAGA MAGAÑA, GABINO. *Derecho administrativo*, 42ª edición, Editorial Porrúa, México, 2002, 506 pp.
44. GARCÍA DE ENTERRÍA EDUARDO y FERNÁNDEZ, TOMAS-RAMÓN. *Curso de derecho administrativo I*, Décima edición, Editorial Civitas, Madrid, 2000, 825 pp.
45. GARCÍA OVIEDO, CARLOS. *Derecho administrativo*, Octava edición, Imprenta Provincial Murcia, Madrid, 1962, 976 pp.
46. GARCÍA-TREVIJANO FOS, JOSÉ ANTONIO. *Tratado de derecho administrativo*, Vol. I, Tomo II, Segunda edición, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1971, 646 pp.
47. GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Derecho financiero mexicano*, Décima octava edición, Editorial Porrúa, México, 2000, 1025 pp.
48. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. *Derecho financiero*, Sexta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, Vol. I 1-651 pp. Vol. II 653-1275 pp.

49. GÓNGORA PIMENTEL, GENARO. *La suspensión en materia administrativa*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1996, 199 pp.
50. GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. *Los recursos administrativos*, Edición Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1969, 473 pp.
51. ----- . *Procedimiento administrativo federal*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2000, 260 pp.
52. GORDILLO, AGUSTÍN, A. *Procedimientos y recursos administrativos*, Segunda edición, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1971, 788 pp.
53. ----- . *El acto administrativo*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1976, 183 pp.
54. HAURIOU, MAURICE. *Obra escogida "La declaración de voluntad en el derecho administrativo francés (1903)"*, Traducción por Juan A. Santamaría Pastor y Santiago Muñoz Machado, Edita el Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, 1976, 296 pp.
55. HERRERA CUERVO, ARMANDO. *Recursos administrativos y suspensión del procedimiento administrativo de ejecución*, Editorial Porrúa, México, 1976, 230 pp.
56. IBAÑEZ FROCHAM, MANUEL M. *Tratado de los recursos en el proceso civil*, Cuarta edición, Talleres Gráficos La Ley, Buenos Aires, 1969, 601 pp.
57. JEZÉ, GASTÓN. *Los principios generales del derecho administrativo*, Traducción a la segunda edición francesa por Carlos García Oviedo, Editorial Reus, Madrid, 1928, 567 pp.
58. KIELMANOVICH, JORGE L. *Medidas cautelares*, Editorial Rubinzal, Argentina, 2000, 464 pp.
59. LARES, TEODOSIO. *Lecciones de derecho administrativo*, Primera reimpresión, Editado por el IIJ, UNAM, México, 1978, 407 pp.
60. LINARES, JUAN FRANCISCO. *Cosa juzgada administrativa*, Editorial Guillermo Kraft Ltda., Buenos Aires, 1946, 220 pp.
61. MARGÁIN, HUGO B. *Los derechos individuales y el juicio de amparo en materia administrativa*, Editorial Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1958, 126 pp.
62. MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. *El recurso administrativo en México*, Sexta edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 251 pp.
63. ----- . *De lo contencioso administrativo, De anulación o de ilegitimidad*, Octava edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 451 pp.
64. MARIENHOFF, MIGUEL S. *Tratado de derecho administrativo*, Segunda edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1977, 803 pp.



65. MÁRQUEZ GÓMEZ, DANIEL. *Los procedimientos administrativos materialmente jurisdiccionales como medios de control en la administración pública*, Editado por el IIJ, UNAM, México, 2002, 231 pp.
66. MARTÍNEZ BOTOS, RAÚL. *Medidas cautelares*, Segunda edición, Argentina, 1994, 537 pp.
67. MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. *Prontuario de derecho fiscal federal*, Séptimo volumen, Sin Editorial, México, 1953, 79 pp.
68. MARTÍNEZ MORALES, RAFAEL I. *Derecho administrativo*, Tercer y cuarto cursos, Tercera edición, Editorial Oxford, México, 2002, 469 pp.
69. MERKL, ADOLFO. *Teoría general del derecho administrativo*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1985, 496 pp.
70. MICHELI, GIAN ANTONIO. *Curso de derecho procesal civil*, Traducción por Santiago Sentís Melendo, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1970, 350 pp.
71. MORENO CORA, SILVESTRE. *Tratado del juicio de amparo conforme a las sentencias de los tribunales federales*, Lito Impresiones Macabsa, México, 1902, 505 pp.
72. NAVA NEGRETE, ALFONSO. *Derecho procesal administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1959, 365 pp.
73. NOVELLINO, NORBERTO J. *Embargo y desembargo y demás medidas cautelares*, Quinta edición, Talleres Gráficos La Ley, Argentina, 2005, 1003 pp.
74. OVALLE FAVELA, JOSÉ. *Teoría general del proceso*, Editorial Harla, México, 1991, 348 pp.
75. PAZ LÓPEZ, ALEJANDRO y MESTA GUERRA, JOSÉ GUADALUPE. *El recurso de revocación en materia fiscal*, Editorial ISEF, México, 2002, 316 pp.
76. PÉREZ DE LEÓN, ENRIQUE. *Notas de derecho constitucional y administrativo*, Decimosegunda edición, Editorial Porrúa, México, 1991, 280 pp.
77. PODETTI, J. RAMIRO. *Tratado de las medidas cautelares*, Editorial Ediar, Buenos Aires, 1969, 460 pp.
78. PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Derecho procesal fiscal*, Tercera edición, Textos universitarios, México, 1977, 292 pp.
79. QUINTANA VALTIERRA, JESÚS y ROJAS YÁÑEZ, JORGE. *Derecho tributario mexicano*, Segunda edición, Editorial Trillas, México, 1994, 440 pp.
80. RODRÍGUEZ DE LA MORA, FERNANDO. *Comentarios al nuevo Código Fiscal de la Federación*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1967, 52 pp.
81. RODRÍGUEZ DOMÍNGUEZ, HUMBERTO. *Manual para la defensa fiscal de los contribuyentes*, Octava edición, Dofiscal Editores, México, 1990, 135 pp.

82. RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL. *Derecho fiscal*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1986, 309 pp.
83. ROYO VILLANOVA, ANTONIO. *Elementos de derecho administrativo*, Vigésima tercera edición, Imprenta Castellana, España, 1952, 463 pp.
84. SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Derecho fiscal mexicano*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 597 pp.
85. SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Los medios de impugnación en materia administrativa*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 829 pp.
86. SARRIA, EUSTORGIO. *Derecho procesal administrativo*, Editorial Temis, Bogotá, 1963, 354 pp.
87. SATTA, SALVATORE. *Manual de derecho procesal civil*, Traducción por Santiago Sentís Melendo, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1971, 303 pp.
88. SAYAGUÉS LASO, ENRIQUE. *Tratado de derecho administrativo*, Editorial Martín Branchí Altura, Montevideo, 1953, 687 pp.
89. SERRA ROJAS BELTRI, ANDRÉS. *Derecho administrativo*, Segundo Curso, Décima novena edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 900 pp.
90. TREVIÑO GARZA, ADOLFO J. *Tratado de derecho contencioso administrativo*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1998, 268 pp.
91. VALLARTA, IGNACIO L. *Estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva*, Imprenta del Gobierno, en Palacio, México, 1885, 100 pp.
92. VÁZQUEZ ALFARO, JOSÉ LUIS. *Evolución y perspectiva de los órganos de jurisdicción administrativa en el ordenamiento mexicano*, Editado por el IIJ, UNAM, México, 1991, 294 pp.
93. ----- . *El control de la administración pública en México*, Editado por el IIJ, UNAM, México, 1996, 343 pp.
94. VÁZQUEZ GALVÁN ARMANDO y GARCÍA SILVA, AGUSTÍN. *El Tribunal de lo Contencioso Administrativo en el Distrito Federal*, Ediciones Orto, S. A., México, 1977, 246 pp.
95. ZANOBINI GUIDO. *Curso de derecho administrativo*, Volumen I, Ediciones Acayú, Buenos Aires, 1954, 453 pp.

## II. Artículos, Ensayos.

1. ACERO RODRIGUEZ, José Gustavo. "Instancias de la justicia administrativa", *Revista de Investigaciones Jurídicas*, Número 59-60, Julio- Dic. De 1995 y Enero-Junio de 1996, Vol. I y II, Segunda época, 1998, México, 93-120 pp.

2. AGUIRRE DE ARRIAGA, Margarita. "La coordinación fiscal y el contencioso administrativo federal local", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo I, 1982, México, 571-616 pp.
3. ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo Arturo. "La defensa constitucional de las entidades federativas en materia de coordinación fiscal", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Números 199-200, Enero-Abril de 1995, Tomo XLV, México, 203-211 pp.
4. GARCÍA CÁCERES, Jorge Alberto. "Competencia de la jurisdicción administrativa en México", *El Contencioso Administrativo México-Francia*, Memoria del Semanario Internacional 1999, 2001, México, 197-211 pp.
5. GARZA, SERGIO Francisco De La. "Recursos administrativos", *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, 1988, México, 25-39 pp.
6. GODINEZ GUTIÉRREZ, Jorge I. "El silencio administrativo", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Número 4, Año II, Junio-1997, México, 121-138 pp.
7. HERNÁNDEZ CARMONA, Edgar. "Algunas consideraciones en torno a la constitucionalidad del nuevo Código Fiscal de la Federación", *Revista el Foro*, Números 9 y 10, Enero-Junio de 1982, México, 147-180 pp.
8. MORALES LÓPEZ, Gabriel. "Comentarios sobre el juicio de nulidad", *Justicia Administrativa*, 1988, México, 61-91 pp.
9. PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel. "Suspensión de los efectos de las resoluciones fiscales", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Número 8, 1988, México, 85-92 pp.
10. PÉREZ LÓPEZ, Miguel. "El recurso de revisión de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo", *Revista de Investigaciones Jurídicas*, Número 24, Año 24, 2000, México, 379-412 pp.
11. RAMOS MENDEZ, Francisco. "Las medidas cautelares indeterminadas del proceso civil", Número 1, Editorial Justicia, 1985, Barcelona, 75-90 pp.
12. SERRANO ROBLES, Arturo. "El juicio de amparo en materia administrativa", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cincuenta y cinco años, Tomo I, 1991, México, 31-46 pp.

### III. Dicionarios

1. BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. *Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo*, Quinta edición, Editorial Porrúa, México, 1998, 484 pp.
2. CABANELLAS, GUILLERMO. *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, 21ª edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1989, Tomo III, 660 pp. y Tomo V, 588 pp.
3. *Diccionario jurídico mexicano*, Décima novena edición, Porrúa, México, 2005.
4. *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Vigésima segunda edición, Impresión Rodesa, Madrid, España, 2001.

5. PINA VARA, RAFAEL DE. *Diccionario de derecho*, Vigésima séptima edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 525 pp.

#### **IV. Legislación**

- Código Fiscal de la Federación. 1938.
- Código Fiscal de la Federación. 1967.
- Código Fiscal de la Federación. 1983.
- Código Fiscal de la Federación. 1990.
- Código Fiscal de la Federación. 2008.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 2008
- Ley de Amparo. 2008.
- Ley de Coordinación Fiscal. 2008.
- Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. 2008.
- Ley del Seguro Social. 2008.
- Ley Federal de Procedimiento Administrativo. 2008.
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. 2008.
- Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos. 2008.
- Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. 1967.
- Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. 1978.
- Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. 1988.
- Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. 1996.
- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. 2008.
- Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo. 1853.
- Reglamento del Consejo de Estado. 1853.
- Reglamento del Recurso de Inconformidad. 2008.
- Reglamento de la Comisión de Inconformidades y de Valuación del INFONAVIT. 2008.

#### **V. Diarios Oficiales**

1. Colección de las Leyes, Decretos y Órdenes, Abril- Agosto de 1853, Tomo IV, Imprenta de José Mariano Fernández de Lara, México.
2. Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1932.

3. Diario Oficial de la Federación. 31 de agosto de 1936.
4. Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1941.
5. Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1951.
6. Diario Oficial de la Federación. 28 de diciembre de 1971.
7. Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1983.
8. Diario Oficial de la Federación. 5 de enero de 1988.
9. Diario Oficial de la Federación. 11 de mayo de 1995.
10. Diario Oficial de la Federación. 15 de diciembre de 1995.
11. Diario Oficial de la Federación. 24 de diciembre de 1996.
12. Diario Oficial de la Federación. 19 de abril de 2000.
13. Diario Oficial de la Federación. 30 de mayo de 2000.
14. Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 2000.

#### **VI. Jurisprudencia**

- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Cuarto Tribunal Colegiado del Primer Circuito. Tomo: XV, Marzo de 2002, Tesis aislada: I.4o.A.341 A, p. 1284.
- RTFJFA. Quinta Época. Instancia: Tercera Sala Regional Hidalgo-México (Tlalnepantla, Edo. Mex.). Quinta Época. Año IV. No. 46. Octubre 2004. Tesis: V-TASR-XXXIII-1323. p. 384.
- RTFF. Pleno. Tesis aislada: III-TASS-1170. Año II. No. 21. Tercera Época. Septiembre 1989. p. 11.
- RTFF. Pleno, Tercera Época, Tesis Aislada: III-TASS-1513. Año III. No. 26. Febrero 1990. p. 38.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Jurisprudencia, Novena Época, Tomo: XI, Junio de 2000, Tesis: 2a./J. 139/99, p. 61.
- RTFJFA. Quinta Época. Pleno, Año IV. No. 47. Noviembre 2004. Tesis: V-P-SS-604, p. 206.
- RTFF. Tesis: IV-P-2aS-118. Precedente Cuarta Época. Año II. No. 11. Junio 1999. p. 7.
- Semanario Judicial de la Federación. Tesis aislada, Segunda Sala, Quinta época, Tomo: XVI, p. 220.

- Apéndice al tomo CXVIII, tesis 595. Tesis 205, tesis 217 del apéndice 1975, Tercera Sala.
- Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Quinta Época, Materia(s): Común, Constitucional, Tomo: LXVI, Tesis aislada, p. 219.

## **Capítulo Cuarto: Sinopsis histórica del recurso de revisión fiscal**

**Sumario:** Abreviaturas. Hipótesis del capítulo. Objetivo capitular. Introducción capitular. 4. Generalidades. 4.1 La Ley de Justicia Fiscal de 1936. 4.2 El Código Fiscal de la Federación de 1938. 4.3 Decreto de 1946. 4.4 Decreto de 1948. 4.5 El Código Fiscal de la Federación de 1967. 4.6 La Reforma Constitucional de 1967. 4.7 El Código Fiscal de la Federación de 1983. 4.8 Reforma Constitucional de 1987. 4.9 Reforma Fiscal de 1988. 4.10 Reforma Fiscal de 1995 y 1996. 4.11 Reforma Fiscal de 1997. 4.12 Reforma Fiscal de 2005. Conclusiones capitulares. Fuentes bibliográficas capitulares.

## **Abreviaturas**

(CFF)	Código Fiscal de la Federación
(CPEUM)	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
(DOF)	Diario Oficial de la Federación
(TCC)	Tribunal Colegiado de Circuito
(TFJFA)	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
(SHCP)	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
(SCJN)	Suprema Corte de Justicia de la Nación



### **Hipótesis del capítulo**

1. Si el recurso de revisión fiscal no justificó su origen, luego entonces cómo mantiene su actual aplicación.
2. Con la creación del recurso de revisión fiscal se cubre la desventaja de las autoridades frente al particular desde el punto de vista procesal.

### **Objetivo capitular**

Establecer el origen y las características fundamentales del recurso de revisión fiscal en México, a través de los diversos ordenamientos jurídicos fiscales que lo regulan; así como el tratamiento que le otorgan los tribunales encargados de su conocimiento (procedencia).

## **Introducción capitular**

Si bien es cierto, a través del tiempo las diferentes figuras jurídicas sufren adecuaciones y transformaciones, también lo es que no se exenta de ello a la materia fiscal, la cual se encuentra sometida a constantes cambios.

Cabe destacar que el Código Fiscal de la Federación ha sufrido diversas modificaciones por lo que se refiere a los preceptos que regulan el recurso de revisión fiscal, desde su origen en 1946 hasta nuestros días, para adecuarlo a las circunstancias jurídicas y de hecho que en cada época han imperado.

No se estableció un motivo de creación de dicho recurso, el particular podía interponer juicio de amparo para el caso de que una resolución emitida por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación le causará perjuicio; la autoridad se sintió en desventaja, pues no tenía como obtener la modificación de una resolución que le causara perjuicio y el particular sí.

Razón por la cual, se describe esta figura jurídica, tema central de esta investigación, al establecer los requisitos que debe satisfacer para su procedibilidad a través de la cuantía, así como la importancia y trascendencia del negocio.

## CAPÍTULO CUARTO

### Sinopsis histórica del recurso de revisión fiscal

#### 4. Generalidades

A partir de que aparece la cuestión contenciosa administrativa en México, se dan cambios diametrales y es que con la CPEUM de 1857 y de 1917, "se otorga competencia al Poder Judicial Federal, derivada del artículo 104 de la Carta Magna en el que se instauran procedimientos federales llamados juicios de oposición, sustanciados en primera y segunda instancia ante juzgados de distrito y tribunales unitarios de circuito, respectivamente; así como, el recurso de súplica posterior a la segunda instancia y ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación".<sup>811</sup>

El artículo 97, fracción I de la CPEUM de 1857,<sup>812</sup> fue el homólogo del artículo 104, fracción I de la CPEUM de 1917 durante algún tiempo, en el que se consideró textualmente que:

"Corresponde a los tribunales de la Federación, conocer:

I. De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre cumplimiento y aplicación de leyes federales, o con motivo de los tratados celebrados con las potencias extranjeras. Cuando dichas controversias sólo afecten a intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, 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. De las sentencias que se dicten en segunda instancia, podrán suplicarse para ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, preparándose, introduciéndose y substanciándose el recurso en los términos que determinare la Ley.

II. De todas las controversias que versen sobre derecho marítimo.

III. De aquellas en que la Federación fuese parte.

IV. De las que se susciten entre dos o más Estados, o un Estado y la Federación, así como de las que surgieren entre los tribunales del Distrito Federal y los de la Federación o un Estado.

V. De las que surjan entre un Estado y uno o más vecinos de otro.

VI. De los casos concernientes a miembros del Cuerpo Diplomático y Consular".

<sup>811</sup> Procedimientos que desaparecieron a partir de 1933, atento a las consideraciones emitidas por la XLVI Legislatura de la Cámara de Diputados, al cuestionar a la Suprema Corte de Justicia de la Nación como tribunal de apreciación, y la centralización de la justicia que con dicho sistema se propiciaba. Véase a VILLALOBOS ORTÍZ, María del Consuelo. *Op. Cit.*, 1988, p. 82.

<sup>812</sup> En este precepto se indicó que; corresponde a los tribunales de la Federación conocer:  
I. De todas las controversias que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de las leyes federales. Véase el artículo 97 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 1857.

Los Tribunales Federales se hacían cargo de conocer de todos los asuntos; que se interponían respecto del cumplimiento de leyes federales, pero, cuando sólo se afectarían intereses de los particulares podían conocer tanto los tribunales del orden común de los Estados, como los del Distrito Federal, respecto de esta primera instancia; cuyas resoluciones emitidas, se súplicaban (de ahí el origen del recurso de súplica) ante la SCJN.

Se pensó que “el motivo que impulsó el recurso de súplica fue la insuficiencia del juicio de amparo para fijar la interpretación de leyes federales en los casos en que éstas debían ser aplicadas por los Tribunales Locales, ya que la sentencia de amparo no podía modificar la dictada por dichos tribunales”.<sup>813</sup>

El artículo 104 de la CPEUM contenía la existencia de un recurso de súplica, que puede ubicarse como el antecedente más obvio del actual recurso de revisión fiscal; y el planteamiento en el que se basaba su existencia era, en un conflicto de cualquier naturaleza, cuando la resolución afectaba los intereses del particular, éste con la opción de acudir a los tribunales federales en búsqueda de que el órgano encargado de ejercer el control constitucional resolviera a través de la vía de juicio de amparo.

Pero, “cuando la autoridad consideraba lesionados sus intereses, se encontraba impedida para acudir en la vía de Amparo; en ese sentido fue la interpretación de la Suprema Corte, al notar que las autoridades, carecen de la facultad de ejercer las vías de control constitucional, específicamente el Juicio de Amparo y se les consideró en un plano de inequidad procesal frente al particular y de ahí que en el caso del recurso de súplica como posteriormente lo sería en el del recurso de revisión fiscal, la ley pretende subsanar esa supuesta inequidad aún a riesgo de crear inequidades más profundas”.<sup>814</sup>

Con la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación publicada el 2 de noviembre de 1917, se estableció la posibilidad de que el máximo tribunal del país resolviera en segunda instancia, de resoluciones emitidas en primera instancia por los Tribunales de Circuito, de Distrito, del Jurado Popular, tal y como se dispuso en el artículo 8, al señalar:

“La Suprema Corte de Justicia conocerá, en súplica, cuando este recurso proceda, conforme a las Leyes, de las sentencias pronunciadas en segunda instancia por los Tribunales de Circuito, así como de las pronunciadas también en segunda instancia por los Tribunales de los Estados, del Distrito Federal y Territorios, solamente en los casos a que se refiere la fracción I del artículo 104 de la Constitución”.

<sup>813</sup> NAVA NEGRETE, ALFONSO. *Op. Cit.*, 1959, p. 293.

<sup>814</sup> VICTORIA MALDONADO, Héctor José. “Análisis exegético del recurso de revisión previsto en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación”. *Revista de la Facultad de Derecho*, Número 7, Junio de 1991, México, p. 75.

La SCJN conocía en súplica de las sentencias emitidas por los Tribunales de Circuito en segunda instancia; en las controversias del orden civil o criminal respecto al cumplimiento de leyes federales, de acuerdo a los casos señalados por el artículo 104, fracción I, de la CPEUM.

Esta situación perduró hasta la expedición de la Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y Aplicación de las Penas Correspondientes, texto que fue publicado por Decreto del 16 de abril de 1924, en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas al Ejecutivo por el Congreso de la Unión el 8 de abril del mismo año.<sup>815</sup>

En ese Decreto, se instituía, entre otras cosas, un procedimiento para la calificación y castigo de las infracciones a las leyes tributarias federales; cuyo órgano competente en el orden administrativo era la SHCP.

Conforme a esta Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y Aplicación de las Penas Correspondientes, en el artículo 9 se señalaba la integración del Jurado por el Secretario de Hacienda o su representante como presidente; dos miembros nombrados por la SHCP y seis más que eran nombrados por los contribuyentes; dando un total de 9 integrantes.

Este Jurado para la imposición de penas seguía todo un procedimiento, y aún cuando éste era breve se atendía a la naturaleza de la infracción y a la capacidad del infractor, según el artículo 13;<sup>816</sup> ya que recibido el expediente y sus anexos, el Presidente del Jurado lo turnaba a la sección correspondiente (existían tres: Comercio, industria, alcoholes y capitales); la cual recibía las pruebas ofrecidas y podía ordenar se desahogasen aquellas que considerara convenientes. El Jurado tenía las más amplias facultades para determinar penas dentro de los límites legales; y debía emitir sus resoluciones en un plazo de 60 días a partir de la fecha en que se recibiera el expediente.

En contra de las resoluciones emitidas por el Jurado de Penas Fiscales, era procedente el recurso de revisión; siendo competente para conocer la Secretaría de Hacienda o ante el propio Jurado; su plazo de interposición era de 20 días siguientes en que el penado tuviera conocimiento de la resolución controvertida. El fallo recaído respecto de dicho recurso podía revocar, confirmar o modificar la resolución impugnada.<sup>817</sup>

---

<sup>815</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 16 de abril de 1924, p. 1376.

<sup>816</sup> Se estableció que las oficinas podían imponer penas de monto inferior a los veinte pesos, pero en caso de rebasar dicha suma debían pedir la autorización del jurado de penas fiscales. Véase el artículo 13 de la Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y Aplicación de las Penas Correspondientes. 16 de abril de 1924, p. 1379.

<sup>817</sup> Véase el artículo 16 de la Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y Aplicación de las Penas Correspondientes. 16 de abril de 1924, p. 1379.

Interpuesto el recurso ante la SHCP, ésta ordenaba la remisión del expediente al Jurado, con un informe justificado de su resolución; y para el caso de que el recurso se presentará ante el Jurado, éste lo remitía a dicha Secretaría con un informe justificado de su resolución.

Hay que hacer notar que, cuando el recurso no se hubiera interpuesto en dicho plazo, se ejecutaba la resolución del Jurado.

Este recurso era optativo para los causantes, pues podían utilizar la vía jurisdiccional en forma directa (interponiendo demanda ante el Juzgado de Distrito competente), pero una vez iniciada la impugnación por una de las dos vías procedimentales, no podía ser abandonada una para seguir la otra; así lo prescribía el artículo 22 de la Ley que se describe.<sup>818</sup>

Precisamente, el 2 de agosto de 1924, se emitió un Decreto para reformar esa Ley en algunos aspectos; regulados en forma deficiente por el texto anterior.

A través del Jurado de Penas Fiscales se reglamentaron las infracciones a las leyes, respecto de los impuestos federales; pero con la reforma en caso de inconformidad de los causantes, presuntos infractores con las resoluciones emitidas por las oficinas recaudadoras de impuestos, éstas debían remitir el expediente original a la Oficina Superior de la cual fueren subordinadas, a efecto de que dicho superior jerárquico elaborara un informe para enviarlo al Jurado de Penas Fiscales, en un plazo de 10 días, salvo que fuese necesario realizar nuevas diligencias.

Se conservaron los lineamientos procedimentales regulados por la Ley anterior. “A partir de ese momento, el Jurado de Penas se convirtió en un órgano revisor de los actos administrativos que imponían multas, ya que antes sólo era una autoridad que emitía actos administrativos (multas, sanciones, etcétera), pero que no los revisaba”,<sup>819</sup> actividad que realizaba la SHCP.

Una de las principales modificaciones en esta Ley, fue la interposición del recurso de revisión en 8 días; ante la misma autoridad que impuso la sanción; por lo que, se corría el riesgo de que la autoridad considerara que había hecho una imposición correcta y legal, y a su vez confirmará el acto.

De ser improcedente el recurso de revisión, se imponía al recurrente una multa de \$1.00 a \$500.00; y sería interpuesto sin motivo, cuando a prudente apreciación, de quien se interpuso la revisión a fin de dilatar de mala fe la ejecución de la pena

---

<sup>818</sup> Véase el artículo 22 de la Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y Aplicación de las Penas Correspondientes. 16 de abril de 1924, p. 1379.

<sup>819</sup> VÁZQUEZ ALFARO, JOSÉ LUIS. *Op. Cit.*, 1991, p. 142.

impuesta;<sup>820</sup> sin señalarse en ningún momento que se debe entender por prudente apreciación.

Pero, es a través del Decreto del 27 de mayo de 1926 que se cambia la denominación del Jurado de Penas Fiscales, por el de Jurado de Infracciones Fiscales, que prácticamente empezó a utilizar el calificativo de penas por el de sanciones, y se agrega por primera vez la posibilidad de que el Jurado de Infracciones Fiscales, conozca en revisión de las infracciones relativas a impuestos federales en general.<sup>821</sup>

En el artículo 16 de la Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y Aplicación de las Penas Correspondientes se señaló:

“El recurso de revisión deberá interponerse ante la oficina que haya impuesto la sanción, dentro del término de 15 días a partir de aquel en que se haga conocer la resolución al infractor, o en el acto de hacérsela saber ante el mismo empleado que la comunique, cuando el monto de las responsabilidades no exceda de \$50.00. En este caso deberán exponerse verbalmente, y en ligera síntesis, los hechos que motiven la inconformidad para el pago, sin perjuicio de los medios de prueba y demás defensas que esta Ley concede a los recurrentes”.

Se dio la posibilidad de interponer la inconformidad en la sanción por medio del recurso de revisión en un plazo de 15 días ya sea por escrito o con la prerrogativa de exponer verbalmente los hechos en los que motiva su inconformidad, aún cuando nada se dijo de especificar la parte que lo interpondría, solamente se mencionó que podría interponerse, una vez que se tuviera conocimiento de la resolución, para el caso de que la infracción cometida, no exceda de \$50.00.

Debido a la importancia de este cambio, con la reforma, el artículo 8 precisó:

“El Jurado de Infracciones Fiscales conocerá en revisión de las multas, recargos, derechos adicionales de que trata la Ordenanza General de Aduanas y demás sanciones establecidas por las Leyes Fiscales e impuestos por las oficinas a que se refiere el artículo 1º de la presente Ley”.

El Jurado de Infracciones conocerá en revisión; de las multas, recargos y derechos que trata la Ordenanza General de Aduanas; así como, de las sanciones por infracciones a las Leyes Fiscales.

A partir de la expedición de esta Ley, se estableció el sano principio de que el Jurado dictaría sus resoluciones con los fundamentos de hecho y de derecho que las sustentaran; y abundando un poco más, con la adición del artículo 35 del Decreto que

<sup>820</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 2 de agosto de 1924, pp. 1585 y 1586.

<sup>821</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 27 de mayo de 1926. p. 562. Véase el Diario Oficial de la Federación. 7 de junio de 1926, p. 561.



se comenta, deja ver que, las resoluciones que emita el Jurado de Infracciones, tendrían el carácter de definitivas y firmes.<sup>822</sup>

Sin existir ninguna otra instancia ante dicho Jurado ni ante otra autoridad administrativa, a excepción de la instancia de condonación; nada se habló de que fuera optativo, y que pudiera impugnarse por medio de un juicio ordinario ante los jueces federales, o finalmente recurrir por conducto del juicio de amparo al Juzgado de Distrito.

Pero, "la Suprema Corte hasta 1928, con apoyo en criterios muy firmes, había rechazado el que en las leyes administrativas existiesen recursos administrativos cuyo conocimiento fuese previo al procedimiento judicial; lo más que había aceptado era un juicio de oposición ante los juzgados de distrito contra las resoluciones de la hacienda pública y permitía al particular optar por acudir al juicio de garantías. Pero en 1929 esos criterios fueron derribados por la propia Corte al variar su jurisprudencia y establecer que la interposición del recurso administrativo constituía un trámite obligatorio para el particular, previo a la presentación de su demanda de amparo".<sup>823</sup>

La SCJN permitió la interposición obligatoria de un recurso administrativo anterior a la interposición del juicio de amparo; aún cuando del recurso de revisión fiscal, nada se dijo.

Con la reforma constitucional del 18 de enero de 1934, se promulgó el Decreto que reformaba el artículo 104 fracción I de la CPEUM, con objeto de suprimir el recurso de súplica, con lo cual las opciones para los particulares se redujeron al juicio de amparo y por lo que hace a las autoridades éstas se vieron de pronto en imposibilidad de impugnar las referidas sentencias en segunda instancia que les fueran desfavorables, cuyo texto quedó:

"Artículo 104...

I. 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 sólo afecten intereses particulares podrán conocer también de ellas, a elección del actor, 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".

El recurso de súplica se suprimió por reforma constitucional y las resoluciones en primera instancia en ese momento, podían apelarse ante el superior jerárquico del

<sup>822</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación, del 27 de mayo de 1926, p. 563. Véase el Diario Oficial de la Federación, del 7 de junio de 1926, p. 563.

<sup>823</sup> MARGAÍN MANAUTOU, EMILIO. *Op. Cit.*, 2001, p. 24.

juzgador que conoció en primer lugar, en materia civil o criminal; es claro que, de la materia administrativa nada se mencionó.

El Transitorio único de ese Decreto refería que los recursos de súplica en trámite debían seguirse y sentenciarse en términos de la legislación vigente cuando se promovieron.<sup>824</sup>

La supresión del recurso de súplica, no fue la única reforma de 1934, fue casi coincidente la nueva Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación que en agosto del mismo año se pronunció sin ambigüedad por la misma interpretación afirmativa, dando competencia a los Jueces de Distrito y a los Tribunales de Circuito, en primera instancia y en apelación respectivamente, para decidir controversias suscitadas con motivo de la aplicación de leyes federales acerca de la legalidad o subsistencia de actos y procedimientos administrativos.<sup>825</sup>

#### **4.1 La Ley de Justicia Fiscal de 1936**

Aún con los cambios que se habían presentado, “el particular no gozaba de medios efectivos de defensa en contra de las arbitrariedades de las autoridades fiscales; no existía propiamente un sistema; el juicio de oposición ante los tribunales federales; recursos administrativos de alcance limitado tramitados ante dependencias de la Secretaría; y el juicio Constitucional de Amparo, funcionaba en ambiente precario, complicado y confuso como medios de impugnación de las resoluciones citadas en materia tributaria”,<sup>826</sup> por lo cual, a fin de cubrir esa necesidad, se buscó la disposición legal que lo consiguiera.

A través de los Decretos del 13 de febrero de 1929 y del 14 de febrero de 1930, el Congreso de la Unión facultó al Ejecutivo Federal, para expedir un CFF, y la reforma de varias Leyes,<sup>827</sup> que regularan de manera específica la materia; pero, el cumplimiento a esa facultad, tardó aproximadamente 6 años, y es hasta el 27 de agosto de 1936, en que se creó la Ley de Justicia Fiscal, que entró en vigor el 1º de enero de 1937; cuyo inmediato resultado fue la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, constituido como un tribunal administrativo de justicia delegada y no de justicia retenida, con plena autonomía y con competencia para reconocer la legalidad o declarar la nulidad de actos o procedimientos administrativos, pero sin poder pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de esos fallos, ya que en caso de resistencia, debía acudir al juicio de amparo.

<sup>824</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 18 de enero de 1934, p. 209.

<sup>825</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 31 de agosto de 1934, pp. 1205 y 1206.

<sup>826</sup> PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Op. Cit.*, 1977, p. 116.

<sup>827</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 13 de febrero de 1929, p. 3. Véase el Diario Oficial de la Federación, 14 de febrero de 1930, p. 2.

Las autoridades tributarias no podían impugnar sus fallos, como lo hacían los particulares afectados a través del juicio de amparo, tal y como lo establece la Segunda Sala de la SCJN, y prohíbe al fisco la interposición del juicio de amparo cuando usa su facultad soberana de cobrar impuestos, multas u otros pagos fiscales, tal y como se demuestra en la siguiente tesis aislada:

**Fisco, improcedencia del amparo promovido por el.** El fisco, cuando ejercita su facultad soberana de cobrar impuestos, multas u otros pagos fiscales, obra ejercitando una prerrogativa inherente a su soberanía, por lo cual no puede concebirse que el poder pida amparo en defensa de un acto del propio poder. Y esto es evidente, pues cuando ante el Tribunal Fiscal de la Federación ocurre el fisco federal, o sea el Estado, por conducto de uno de sus órganos, si es verdad que acude como parte litigante, también lo es que el acto que defiende no difiere del acto genuino de autoridad, el cual no puede ser considerado como un derecho del hombre o como una garantía individual, para el efecto de que la autoridad que lo dispuso, estuviera en aptitud de defenderlo mediante el juicio de amparo, como si se tratara de una garantía individual suya. Podría decirse que si el Estado acude a litigar ante el Tribunal Fiscal, al igual que un particular, despojándose de su investidura de autoridad, debe gozar de los mismos derechos que el particular, y si éste tiene expedito el juicio de amparo, también al fisco debe reconocérsele ese derecho, para colocarlo en el mismo plano de igualdad; pero no es posible admitir que la autoridad se despoje de su investidura, ni tampoco que por el hecho de actuar como litigante, se convierta en un particular, con todas las prerrogativas de éste; y admitir que el fisco está facultado para promover el juicio de garantías, sería tanto como desnaturalizar este recurso extraordinario constitucional, para convertirlo en una mera instancia dentro de un juicio ordinario, el cual, ni por razón de origen, ni por razón de su finalidad, puede equipararse al juicio de amparo. Por otra parte, los mismos órganos del poder público han entendido que el fisco no puede pedir amparo contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal y así se ha reconocido en la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, publicada en el Diario Oficial de 31 de agosto de 1936, y en declaraciones hechas públicamente por la Secretaría de Hacienda, al expedirse el ordenamiento a que antes se hizo referencia. Finalmente, es verdad que el Estado puede interponer el juicio de amparo, pero sólo cuando obra como persona moral, defendiendo derechos patrimoniales, y nadie puede decir que los impuestos fiscales sean bienes nacionales o derechos patrimoniales, porque la Ley de Bienes Inmuebles de la Federación de 18 de diciembre de 1902, señala de una manera clara cuáles son los bienes que constituyen el patrimonio de la nación, y entre ellos no están incluidos los impuestos que cobra la Federación, las multas u otros pagos fiscales.<sup>828</sup>

<sup>828</sup> Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Quinta Época, Tomo: LXVI, p. 219.

Con la creación del llamado Tribunal Fiscal de la Federación; se pidió resolver sobre la legalidad de los actos, sin embargo, en caso de no obtenerse una resolución favorable; sólo se podía agotar el juicio de amparo, ya que no se previó recurso alguno contra las sentencias desfavorables para las autoridades.

En la propia Ley se estableció que las Salas del TFF, conocerían de los juicios que se iniciaran, por la SHCP para que fuera nulificada una decisión administrativa favorable a un particular, esto es, a pesar de no contar con el recurso de súplica, la autoridad podía acudir al TFF en juicio, a través de sus cinco Salas (integradas por tres magistrados cada una), a nulificar una resolución favorable al particular, tal y como se estableció en el artículo 14, fracción VII, de la Ley de Justicia Fiscal;<sup>829</sup> sin precisar el tipo o denominación del juicio; aunque se puede entender que es el juicio de lesividad; toda vez que, se lesionan los intereses de la autoridad.

Hay que agregar que, en el artículo 3º transitorio de esta Ley se suprime tanto el Jurado de Infracciones Fiscales, como la Junta Revisora del Impuesto Sobre la Renta; derogándose todos los preceptos legales que les otorgaban competencia; y se indica que las resoluciones emitidas por las juntas calificadoras se considerarán definitivas, a fin de que se reclamen ante el TFF.

En el artículo 4º transitorio se indicó la posibilidad de que todos los asuntos pendientes de resolver por el Jurado y la Junta; pasarán a dicho Tribunal y éste decida apoyándose en las disposiciones de la Ley de Justicia Fiscal.

Asimismo, “se pensó primero por el Ejecutivo, en la posibilidad de que las sentencias del Tribunal Fiscal fueran revisables por medio del recurso de súplica; se llegó inclusive a redactar una iniciativa de reforma a la Constitución, enviada a la Cámara de Diputados para que se estableciera el recurso de súplica contra los fallos del Tribunal Fiscal, pero esta iniciativa se objetó porque se consideró que ya desde el año de 1933 se había reformado la fracción I, del artículo 104 Constitucional, para suprimir el recurso de súplica como un medio de llevar ante el Supremo Tribunal Federal un recurso en contra de una sentencia dictada en última instancia en asuntos federales”.<sup>830</sup>

Aún cuando la intención del Ejecutivo fue que las sentencias del TFJFA se revisarían por el recurso de súplica; ello nunca sucedió, en virtud de que el precepto constitucional que dio origen a aquél, había sido reformado para suprimir el recurso de súplica.

---

<sup>829</sup> Las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación conocerán de los juicios que se inicien: VII. Por la Secretaría de Hacienda para que sea nulificada una decisión administrativa, favorable a un particular. Véase el artículo 14 de la Ley de Justicia Fiscal. Vigente en 1936, p. 7.

<sup>830</sup> CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO. *Op. Cit.*, 1981, p. 218.

## 4.2 El Código Fiscal de la Federación de 1938

Posteriormente, se expide el primer CFF de 1938, el cual de forma aislada insertó el recurso administrativo de revisión; vigente casi tres décadas,<sup>831</sup> destacando en el artículo 227 que:

“Contra las resoluciones de las Oficinas Federales de Hacienda, en las que se impongan multas hasta de \$100.00, existirá el recurso de revisión ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para interponer el recurso, los interesados disfrutarán de un plazo de quince días hábiles, contados a partir del siguiente a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la multa. Las Oficinas Federales de Hacienda anotarán en el expediente respectivo la fecha en que se haya efectuado la notificación.

Las mismas oficinas, al admitir el recurso, asegurarán el interés fiscal y si por cualquier circunstancia la garantía no pudiera obtenerse dentro del término de diez días contados a partir del siguiente a la fecha en que se hubiere presentado el escrito de inconformidad, se tendrá como no interpuesto el recurso.

Una vez que se encuentre asegurado el interés fiscal, la Oficina Federal de Hacienda enviará el asunto a la respectiva de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La interposición del recurso no requerirá otra formalidad fuera de las señaladas y la Secretaría de Hacienda procederá a llevar a cabo la revisión del asunto con la sola manifestación de inconformidad hecha por el interesado”.

Este recurso de revisión procederá en contra de resoluciones de las Oficinas Federales de Hacienda (sin establecer si son definitivas) que impongan multas, ante la SHCP, en un plazo de 15 días hábiles, a partir de aquél en que surta efectos la notificación de la multa.

A su vez, se requiere asegurar el interés fiscal, en un plazo de 10 días, contados a partir de su interposición, ya que en caso contrario, se tendría por no interpuesto.

De las resoluciones dictadas por la SHCP, por sus dependencias o por organismos fiscales autónomos; el deudor del impuesto tiene la iniciativa en el juicio, es decir, la posición normal de las partes se encuentra invertida en el proceso; no es el acreedor el que aparece como demandante, sino es el deudor o el presunto deudor.

---

<sup>831</sup> No se habló de recursos, pero sí de incidentes; entre ellos el de nulidad de notificaciones. Véase el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1938.

### 4.3 Decreto de 1946

Además, “el 30 de septiembre de 1937, el Ejecutivo de la Unión envió una iniciativa de reforma al artículo 104 fracción I, de la Constitución Política Mexicana, y no obstante haber fracasado, la misma aportó las bases sobre las que se realizó la reforma hasta 1946. En ella se justificaba la creación de tribunales administrativos debido al crecimiento de la acción de la administración pública”.<sup>832</sup>

Con la iniciativa de reforma de 1937 al artículo 104 fracción I, de la CPEUM, no se pudo concretar la constitucionalidad de los tribunales administrativos; aún cuando existió el deseo de dar fundamento constitucional a los mismos, y en especial al TFJFA.

En aquel momento se dijo que “el Tribunal Fiscal de la Federación había demostrado a tal grado su autonomía, que la Secretaría de Hacienda de pronto se había asustado cuando advirtió que un porcentaje elevado de juicios que se promovían ante el Tribunal Fiscal se resolvían en su contra; se dio cuenta de que mientras el particular tenía siempre la vía de amparo para que se cuestionara una sentencia que le fuera desfavorable; la Secretaría tenía que aceptar el fallo más opuesto a sus intereses”.<sup>833</sup>

En consecuencia, “la Secretaría de Hacienda Federal insistió en varias ocasiones en su desigualdad procesal frente a los que hubiesen obtenido sentencia favorable en el Tribunal Tributario y logró finalmente una nueva modificación a la referida fracción I, del artículo 104 Constitucional, según la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1946, en la que se restableció en el fondo la antigua súplica, remoto antecedente del recurso en estudio derogado en 1934, calificada ahora de revisión fiscal, es decir limitada exclusivamente a la materia tributaria”.<sup>834</sup>

Esto es, tras un vacío de casi 13 años, aparece el recurso de revisión fiscal en el artículo 104 de la CPEUM procedente contra sentencias dictadas por las Salas del TFJFA que pongan fin al juicio y cuya competencia para su resolución se le otorgó a la SCJN, precepto en el que se indicó:

“Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer:

I. 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 sólo afecten intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales locales del orden común de los Estados, del Distrito Federal y Territorios. Las sentencias de primera instancia serán

<sup>832</sup> VÁZQUEZ ALFARO, JOSÉ LUIS. *Op. Cit.*, 1991, p. 147.

<sup>833</sup> AZUELA GUITRÓN, MARIANO. “Recursos en el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación”, *Academia de Derecho Fiscal del Estado de Nuevo León*, A. C., México, 1979, p. 18.

<sup>834</sup> FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Voz Revisión fiscal y administrativa. Diccionario jurídico mexicano*, *Op. Cit.*, 2005, p. 3390.

apelables para ante el superior inmediato del juez que conozca del asunto en primer grado.

En los juicios en que la Federación esté interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de segunda instancia o contra las de tribunales administrativos creados por la ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos”.

En los asuntos de interés de la Federación, se podía acudir ante la SCJN en contra de sentencias dictadas en segunda instancia; con la condición de que los tribunales competentes estén facultados de plena autonomía para dictar sus fallos.

La reforma de 1946 resulta trascendental por dos motivos: “Primero, porque se reconoce la existencia de los tribunales administrativos, cuya constitucionalidad en ese entonces era cuestionada, y por otra parte, se revivía el extinto recurso de súplica aunque ahora denominándolo de revisión en términos de la legislación reglamentaria de ese precepto, misma que fuera promulgada en la propia fecha”.<sup>835</sup>

A partir de esta disposición jurídica aparece formalmente la interposición del recurso de revisión fiscal ante la SCJN, y del que su Segunda Sala al respecto expresó:

**Revisión fiscal.** El Decreto de 16 de diciembre de 1946 que creó el recurso de revisión fiscal, no es aplicable para exigir del causante el agotamiento del expresado recurso, como requisito previo para recurrir en amparo, la sentencia del Tribunal Fiscal, que estime lesiva de garantías, por las siguientes razones: 1ª. En relación con el de súplica en materia mercantil, la Suprema Corte, tesis número 757, página 1404, del Apéndice al Tomo XXXVI del Semanario Judicial de la Federación, estableció jurisprudencia en el sentido de que la interposición del juicio de amparo excluye el de súplica, y viceversa, seguramente para no quebrantar los principios básicos del juicio de garantías, único medio posible para la reparación de las violaciones contra la Constitución Federal. 2ª. Para capacitar la defensa de los intereses de la Federación, en los juicios que a ella incumbe, fue establecido el recurso de súplica fiscal, con competencia concedida a la Suprema Corte de Justicia para decidir en definitiva sobre la materia fiscal; pero este recurso, después del sostenimiento de criterios variantes, fue declarado en pugna con la fracción I del artículo 104 constitucional, tesis 942, página 1495 del Apéndice al Tomo LXXVI del citado Semanario. Esta decisión final provocó la reforma de la citada fracción I, que expidió el Congreso de la Unión, el dieciséis de diciembre de mil novecientos cuarenta y seis, la cual determinó que en los juicios en que la Federación esté interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia, contra las sentencias de segunda instancia o contra las de tribunales administrativos creados por la ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena

---

<sup>835</sup> VICTORIA MALDONADO, Héctor José. *Op. Cit.*, 1991, p. 76.

autonomía para dictar sus fallos. La mente del legislador, según la exposición de motivos, fue la de equiparar a los particulares con el Estado, en situación injusta y antijurídica de desnivel, pues en tanto que aquéllos, aun por intereses mínimos, podían acudir al amparo, el Estado, a pesar de ver lesionados cuantiosos intereses, no podía llegar a la Suprema Corte a defenderlos; y para lograr que la jurisdicción de este Alto Tribunal esté fijada por principios uniformes lo mismo dentro del amparo que fuera de él (Exposición de motivos de la expresada reforma). Consecuencia de la misma, fue el Decreto que expidió el propio Congreso, en la fecha, mes y año indicados, que establece el recurso de revisión, de que se trata. 3ª. Según los términos del artículo 1o. de dicho Decreto, el recurso puede ponerse en ejercicio a petición de parte; es decir, que su uso es potestativo, no imperativo, por lo que no obliga. 4ª. Fue otorgado fundamentalmente, para el Estado, a efecto de que sus intereses no queden lesionados sin la previa intervención del más Alto Tribunal de la República, con un criterio de serenidad, y como supremo vigilante de la estricta aplicación de las leyes federales, especialmente las de la materia tributaria. 5ª. La revisión sólo tiende a los actos de aplicación y ejecución de la ley, pero no a su inconstitucionalidad; y es principio elemental que existiendo dos recursos, el de amparo y otro meramente de revisión del procedimiento, que el vencido pueda escoger el medio más adecuado a sus fines de reparación constitucional; y esa vía no es otra que la de amparo que establecen los artículos 103 y 107 de la Constitución, los cuales no han sido reformados en el sentido de la restricción del derecho a acudir ante los Tribunales Federales competentes, en demanda de garantías, contra leyes o actos de autoridad que se estimen violatorios y que, conforme a la ley del acto, éste tenga el carácter de definitivo, según ocurre en el caso, en el que existe una disposición expresa del Código Fiscal, que establece la definitividad, es decir, sin recurso ordinario ulterior, de las sentencias que dicte el Tribunal Fiscal. 6ª. Por último, los dos recursos se excluyen por su propia naturaleza, pues es evidente que agotado uno, no podría emplearse el otro; es decir, de ocurrir el causante en revisión, quedaría anulada su acción de amparo, ya que no podría, en vía de reparación constitucional, enderezarla contra la Suprema Corte.<sup>836</sup>

Amparo 1274/48. Benito Martínez Ruan. 8 de julio de 1948. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

En este criterio, la SCJN reconoce la existencia del recurso de revisión fiscal o súplica fiscal; y no exige que éste fuera agotado por el causante antes de ir a la vía de amparo, es decir, que el juicio de amparo no excluye al recurso de revisión fiscal y a la inversa; expresando varias razones.

Primero, que el recurso estuvo en conflicto con lo dispuesto en el artículo 104, fracción I de la CPEUM, provocando la reforma del 16 de diciembre de 1946, la cual

<sup>836</sup> Quinta Época, Segunda Sala, Tesis aislada, Materia: Administrativa, Fuente: Informes, Tomo: Informe 1948, p. 133.



contenía la posibilidad de que en juicios de interés de la Federación; ésta impugnará a través de recursos establecidos en la Ley Federal ante la SCJN, las sentencias de segunda instancia dictadas por tribunales administrativos, siempre y cuando estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos.

El Legislador quiso equiparar a los particulares con el Estado; ya que los primeros tenían el juicio de amparo, mientras que el Estado no podía llegar al máximo tribunal federal; por lo que fue otorgado principalmente a éste y su interposición fue potestativa; es decir, no obligatoria.

Se aclaró que la revisión no atiende cuestiones de inconstitucionalidad, toda vez que, para ello se encuentra el juicio de amparo, conforme a la Ley de la materia.

Así por ejemplo, cuando la Sala Regional del TFJFA declaró la nulidad para efectos de una resolución que se controvierte; la parte demandante impugnará lo relativo a la legalidad, mientras que la autoridad lo hará contra la declaración de nulidad; por lo que, el contribuyente acudirá en juicio de garantías ante el Juez de Distrito, y por su parte, la autoridad demandará la revisión fiscal de esa resolución, ante la Segunda Sala de la SCJN.

Podría ocurrir que el Juez de Distrito del conocimiento, diera una resolución favorable al juicio de amparo; esto es, que declarará la nulidad, en donde se hubiera reconocido la validez; y a su vez, la Segunda Sala de la SCJN, dijera que se revocara esa resolución y reconociera la validez, estaríamos en presencia de una severa contradicción, que no disminuye el problema de los interesados; respecto de la resolución original.

En esta Ley se encuentra el primer antecedente del actual recurso de revisión fiscal. "Inicialmente fue un medio de impugnación perfectamente simétrico, pues se otorga a las partes sin discriminación, contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal Federal en negocios cuya cuantía sea de cincuenta mil pesos o mayor, y respecto de las cuales no proceda ya recurso alguno de acuerdo con las leyes que rigen el funcionamiento de dicho Tribunal. Es competente para conocer de este medio de gravamen la Segunda Sala de la Suprema Corte".<sup>837</sup>

#### **4.4 Decreto de 1948.**

Pudiera pensarse que la evolución del recurso de revisión fiscal se detendría, no fue así, y con el DOF del 31 de diciembre de 1948, se publicó la Ley que crea un recurso de revisión de las sentencias del TFJFA en los juicios de nulidad contra resoluciones de las autoridades del Departamento del Distrito Federal; en ella se estableció concretamente,

---

<sup>837</sup> ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO. *Op. Cit.*, 1977, p. 325.

que las autoridades locales podían acudir ante la Segunda Sala de la SCJN, en contra de las sentencias definitivas emitidas por el TFJFA, que fueran revisables cuando el interés fiscal del asunto excedía de \$5,000.00.

Su tramitación debía seguir los requisitos de la revisión de las sentencias del juicio de amparo indirecto, conforme a la Ley de Amparo.

Se indicó que los asuntos pendientes de resolverse por el Jurado de Revisión del Departamento del Distrito Federal, estarían a cargo del TFJFA, así como el de dar cumplimiento a las sentencias de amparo, en el que se ordenen reponer el procedimiento o modificar el fallo.

Humberto Briseño ha dicho que "si con anterioridad el recurso establecido en el Decreto de 1946 era aplicable al caso de las autoridades del Distrito Federal, porque los asuntos hacendarios del mismo fueron incorporados a partir del 1º de enero de 1947 al servicio de justicia fiscal organizado por el Código Fiscal de la Federación, una vez promulgada la Ley que creó el recurso de revisión en 1948, no sólo dejó de regir aquel Decreto para los litigios fiscales del Distrito, sino que se disipó la posible duda de su procedencia".<sup>838</sup>

La diferencia es fácilmente explicable; entre el Decreto de 1946 y el de la Ley de 1948, hubo la diferencia de adscripciones. El primero para la Hacienda Federal regulado por el CFF; mientras que el segundo lo hacía desde la Ley de Hacienda del Distrito, en el cual se tomaba cierta ventaja respecto al particular.

El Primer Tribunal Colegiado del Poder Judicial de la Federación en su tesis aislada, ha señalado:

**Revisión fiscal. Legitimación para interponer el recurso en asuntos locales.** Es cierto que conforme al artículo 168, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación anterior, la Secretaría de Hacienda es parte interesada en todos los juicios fiscales, y es cierto también que la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado de 7 de diciembre de 1948, en su artículo 5o., establece que serán de la competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los asuntos referentes a la Hacienda Pública del Distrito Federal. Pero también lo es que el recurso de revisión fiscal, en la materia local de dicho Distrito, no fue creado sino hasta el Decreto de 29 de diciembre de 1948, posterior a la mencionada Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, y que en dicho decreto el legislador claramente estableció que las sentencias definitivas que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación en los juicios en que se demanda la nulidad de resoluciones "emitidas por las autoridades que manejan la hacienda pública del Distrito Federal", serán revisables, "a petición de éstas", por la Segunda Sala de la

---

<sup>838</sup> BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1990, pp. 678 y 679.

Suprema Corte. En consecuencia, el decreto citado dio la facultad de interponer el recurso únicamente a las autoridades que manejan la hacienda pública del Distrito Federal. El recurso de revisión fiscal, en materia de impuestos federales, está reglamentado por los Decretos de 30 de diciembre de 1946 y de 30 de diciembre de 1949, y en materia de impuestos locales exclusivos del Distrito Federal está reglamentado por los Decretos del 29 de diciembre de 1948 y 30 de diciembre de 1950, los cuales consignaron ciertas diferencias con los otros dos decretos, en cuanto a las autoridades que estaban legitimadas para emplear el recurso, el que en todo caso fue dado por el legislador sólo a las autoridades que de hecho manejan la hacienda del Distrito Federal, que son obviamente las que dictan las resoluciones en que se fincan los créditos y formulan las liquidaciones correspondientes. Y así, cuando se trata de impuestos estrictamente locales y no de impuestos en que haya coordinación entre la Federación y el fisco local, la Secretaría de Hacienda no está legitimada por el legislador para interponer el recurso de revisión fiscal, y debe desecharse el que interponga, cuando no fue ella la que fincó o liquidó el crédito, sino que esto fue hecho por la Tesorería del Distrito Federal, que será la que tenga un interés inmediato en el negocio y, sobre todo, la que el legislador facultó para hacer uso del recurso.<sup>839</sup>

Revisión fiscal RF-215/68 (168/53). Compañía Fundidora de Hierro y Acero de Monterrey, S. A. 9 de febrero de 1972. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

El recurso de revisión fiscal quedó originalmente plasmado en la Ley del 30 de diciembre de 1946, procedente ante la SCJN contra las sentencias del TFJFA, y en la Ley del 31 de diciembre de 1948 se limitó su interposición, haciéndola exclusiva de las autoridades. Estas leyes fueron reformadas, el 31 de diciembre de 1949 y el 30 de diciembre de 1950, respectivamente.

En tal situación, "puede estimarse que la idea del legislador, al expedir esos Decretos (1946 y 1948), fue la de establecer un medio de defensa a favor de la autoridad, que compensara la imposibilidad de ésta para ocurrir al juicio de amparo contra actos del Tribunal Fiscal de la Federación, derecho del que sí gozan los particulares cuando estimaban que tales actos resultan violatorios de garantías".<sup>840</sup>

La SCJN al analizar el problema de si el particular debía agotar previamente el recurso antes de ir al amparo, se limitó a sostener que el recurso había sido creado exclusivamente para las autoridades. Por ello, su tesis contuvo razonamientos de gran precisión cuando señaló:

<sup>839</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tesis aislada, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo: 38 Sexta Parte, p. 71.

<sup>840</sup> SILVA NAVA, CARLOS DE. "Los recursos de revisión y de revisión fiscal y el juicio de amparo", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo II, 1982, México, p. 607.

Quiso el legislador equiparar a los particulares, quienes pueden acudir al juicio de amparo, y al Estado, privado de poder llegar a la Suprema Corte para defender sus intereses y de ahí la creación del recurso de que se trata.

El recurso se dio para el Estado con la finalidad ya señalada, atendiendo a la categoría de este alto Tribunal como supremo vigilante de la estricta aplicación de las leyes federales, principalmente las de materia tributaria.

La revisión tiende a los actos de aplicación y ejecución de la ley pero no a su inconstitucionalidad, si se recuerda en cambio, el objeto de la demanda que pueden intentar los Estados según el artículo 9º de la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados, se advertirá que aquí sí se confiere expresa competencia a la Corte para analizar la inconstitucionalidad de leyes y procedimientos impugnados, siendo elemental que cuando existen dos recursos, el de amparo y otro de mera revisión del procedimiento, el vencido puede escoger el más adecuado a la reparación constitucional, el cual es el primero, establecido por los artículos 103 y 107 constitucionales que no han sido reformados, restringiendo el derecho de usar el juicio de garantías contra leyes o actos de autoridad, cuando el acto en los términos de la ley sea definitivo, como acontece en el caso, pues el Código Fiscal les da ese carácter a las sentencias del Tribunal Fiscal.

Los dos recursos por su propia naturaleza se excluyen, pues agotado uno, no puede usarse el otro, dado que, si se acude a la revisión fiscal, no puede enderezarse la reparación constitucional contra la Suprema Corte de Justicia.<sup>841</sup>

El legislador intentó subsanar, el que las autoridades no tuvieran el medio de defensa jurídico para contrarrestar la interposición que del juicio de garantías (amparo indirecto) tenían los particulares que veían afectada su esfera jurídica, respecto de las resoluciones emitidas por el TFJFA; y por ello crea un recurso de revisión exclusivo para las autoridades, del cual conocerá la Sala de la SCJN.

Esto ha significado que se haya establecido cierta preocupación por “la confusión de jurisdicciones que se produce cuando se erige a la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en un tribunal de alzada para lo contencioso administrativo, como remedio contra la supuesta injusticia de fallos del Tribunal Fiscal de la Federación; ya que un órgano judicial no debe funcionar como revisor de los actos de un tribunal administrativo, sin violentar el principio de la separación de Poderes”.<sup>842</sup>

Si bien, al órgano judicial corresponde garantizar a los individuos el actuar de las autoridades, no debe intervenir en defender los derechos de éstas. Toda vez que, si una de ellas pide a la SCJN la revisión de los actos de otra autoridad, por juicio directo;

<sup>841</sup> Amparo en revisión 8803/18, ejecutoria de 20 de junio de 1949. Véase a BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1990, pp. 677 y 678.

<sup>842</sup> HEDUÁN VIRUES, DOLORES. *Op. Cit.*, 1961, pp. 296 y 297.

por un lado, disminuye la jerarquía del TFJFA y merma la categoría del máximo Tribunal del país.

No se ignora lo claro del error humano, como del error técnico, del cual nadie está exento, "se admite que en algunos casos el Tribunal Fiscal de la Federación incurra en errores jurídicos; si en perjuicio del particular, éste puede demandar la protección constitucional de la Justicia de la Unión; si en perjuicio de las autoridades, éstas no deben combatirlo rompiendo los moldes sistemáticos de valiosas instituciones de derecho, como no pueden combatir el error jurídico de que también son susceptibles los fallos definitivos de amparo".<sup>843</sup>

Las resoluciones que emite el TFJFA sólo corresponden a la legalidad de los actos que en su momento puedan afectar la esfera jurídica de los particulares, pero carece de la facultad de ejecutar sus propios fallos; error (técnico o no) que por supuesto ha costado tanto a la autoridad como al contribuyente; no obstante, el detectar el error no ha solucionado tal situación.

Ahora bien, por Decreto del 31 de diciembre de 1949 se reforma el artículo 1º y 2º de la Ley que crea un recurso ante la SCJN, contra las sentencias del TFJFA.

En sus escasos artículos se dispuso entre otras cosas que, las sentencias que dicte el TFJFA en los distintos negocios de su competencia, contra las que no proceda recurso, de acuerdo con las leyes que rigen el funcionamiento de dicho Tribunal, serán revisables, a petición de parte, por la Segunda Sala de la SCJN, cuando el interés del negocio no se haya precisado, no sea precisable o sea de \$20,000.00 o mayor.

En el primer precepto se mide el interés (importancia) del asunto, al establecerse la cantidad de \$20,000 pesos, y si el salario mínimo en esa época se estimó en \$8.54,<sup>844</sup> el valor aproximado del asunto fue por demás considerable, al presentarse un notable aumento, ya que hasta ese momento no se había medido la importancia del asunto.

De acuerdo con las leyes de 1946 y 1948 se podían impugnar ante la Segunda Sala de la Corte los fallos del propio Tribunal Fiscal, sin importar su cuantía en materia local, o cuando su monto fuese superior a 20 mil pesos en la esfera federal, a través del mismo procedimiento de la segunda instancia en el amparo de doble grado, conformándose jurisprudencia variable de la Corte sobre la legitimación sólo de las autoridades fiscales o también de los particulares (facultados para interponer el amparo), para acudir a este medio de impugnación.<sup>845</sup>

---

<sup>843</sup> *Ibidem.* p.297.

<sup>844</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 30 de Diciembre de 1948.

<sup>845</sup> Véase a FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Op. Cit.*, 2001, pp. 2854-2856.

Por la práctica inexplicable, el recurso de revisión fiscal se había venido interponiendo exclusivamente por las autoridades fiscales, a pesar de que en el artículo 1º se hablaba de las partes del proceso; es decir, lo mismo a las autoridades que a los particulares, aunque la ejecutoria que se transcribe, alude a la revisión en juicios de nulidad promovidos contra las autoridades del Distrito Federal, dijo la SCJN:

**Revisión fiscal contra sentencias que tratan de resoluciones dictadas por autoridades que manejan la Hacienda Pública del distrito federal. Es procedente la que intentan los particulares.** El decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1946, contiene la ley que crea un recurso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación contra las sentencias pronunciadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, y estudiando su artículo 1o. que establece que las sentencias dictadas por el mencionado Tribunal Fiscal en los distintos negocios de su competencia serían revisables por la Segunda Sala de la Suprema Corte cuando el interés del negocio fuera de \$50,000.00 o mayor, en relación con el artículo 160 del Código Fiscal entonces vigente, interpretado en consonancia con las reformas a la Ley de Hacienda del Distrito Federal y la nueva Ley de Secretarías y Departamentos de Estado de 1946 que determinó que los asuntos referentes a la hacienda pública del Distrito Federal, pasaran a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se advierte que otorgaba competencia al Tribunal Fiscal de la Federación para conocer de los juicios que se iniciaban en contra de las resoluciones y liquidaciones de la Tesorería del Distrito Federal, que, sin ulterior recurso administrativo, determinaran un crédito fiscal, lo fijaran en cantidad líquida o dieran las bases para su liquidación, en contra de las cuales procedía el recurso de revisión fiscal. La ley que creó el recurso fue reformada por decreto de 1948, pero sin derogar todo lo que en materia fiscal local había legislado el de 1946. En efecto, el recurso creado por éste se concedió en identidad de condiciones a las autoridades y a los particulares, mientras que en el decreto de 1948 se consignaron diferencias en relación al de 1946, que se refieren exclusivamente a la procedencia del recurso cuando fueran las autoridades las que lo emplearan y no los particulares, y sin que en parte alguna del decreto de 1948 se prive a los particulares, ni expresa ni tácitamente, del derecho de recurrir en revisión fiscal las sentencias del Tribunal Fiscal en los términos consignados en el decreto de 1946. En consecuencia, la facultad de un particular para interponer el recurso no fue reformada o derogada por el decreto de 1948, que sólo introdujo una reforma tocante al caso en que las autoridades fueran las recurrentes, cuando el interés fiscal del negocio excediera de \$5,000.00, y posteriormente, por decreto de 30 de diciembre de 1950, se suprimió para las autoridades todo límite de cuantía para la procedencia del recurso de que se trata; pero de la circunstancia de que se haya concedido a las autoridades una ventaja no puede concluirse válidamente que al particular, con el decreto de 1948, se le haya suprimido el derecho al recurso de revisión fiscal. Los decretos de 1946 y 1948, fueron reformados en 1949 y 1950, respectivamente, pero las reformas ocurrieron

en sus estados de vigencia. El primero se reformó para considerar procedente el recurso cuando el interés del negocio no se haya precisado, no sea precisable o sea de \$20,000.00 o mayor, modificación que afectó a las autoridades y a los particulares en materia federal y sólo a los particulares en materia local, ya que había reglas propias para las autoridades; el segundo se reformó para suprimir todo límite en cuanto a la procedencia del negocio por cuantía respecto de las autoridades, pero no tocó el derecho de los particulares para interponer el recurso de revisión establecido por decreto de 1946, reformado por el de 1949. En conclusión, concurriendo los presupuestos del decreto de 1946 reformado, es fundada la revisión fiscal interpuesta por un particular en contra de las resoluciones fiscales de las autoridades encargadas de la hacienda del Distrito Federal. El criterio sustentado arriba modifica el de la tesis 231 del Apéndice de Jurisprudencia 1917-1965, Tercera Parte, página 281, en el sentido de que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación en materia fiscal del Distrito Federal sólo son revisables a petición de las autoridades, mas no de los particulares.<sup>846</sup>

En el artículo 2 de esta reforma, se redujo a sólo precisar que el recurso de revisión fiscal se propondría y sustanciaría en términos y procedimientos que señala la Ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la CPEUM, para la revisión de las sentencias dictadas por los Jueces de Distrito en amparo indirecto, y que la Procuraduría Fiscal Federal<sup>847</sup> podrá interponer el recurso en nombre de la SCJN e intervenir en todos los trámites procesales del mismo.

En realidad, unió esos artículos para establecer que se afectaban las resoluciones emitidas por las autoridades del Distrito Federal; dejando igual su tramitación; y la diferencia sería que sólo la Procuraduría Fiscal Federal, podría interponerlo.

La jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la SCJN, para tal efecto señaló:

**Revisión fiscal, decretos relativos al recurso de.** El Decreto de 30 de diciembre de 1949 que expresamente reformó los artículos 1o. y 2o. de la ley para crear un recurso ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, de 30 de diciembre de 1946, y que se refiere en general a las sentencias que dicte dicho Tribunal, en los distintos negocios de su competencia, las cuales son revisables a petición de cualquiera de las partes, no reformó el diverso Decreto de 29 de diciembre de 1948, que crea un recurso de revisión contra las sentencias del propio Tribunal Fiscal, en los juicios en que se demande la nulidad de las

---

<sup>846</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Segunda Sala, Tesis Aislada, Materia: Administrativa, 31 Tercera Parte, p. 49.

<sup>847</sup> A través de la Ley Orgánica de de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en vigor el 1º de enero de 1950, en el artículo 4º se indicó:

La Procuraduría Fiscal es competente:

I. Para interponer ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el recurso de revisión fiscal a que se contrae el párrafo segundo de la fracción I del artículo 104 de la Constitución General de la República y su Ley Reglamentaria, así como para comparecer ante la propia Suprema Corte cuando el recurso lo interpongan particulares;

II. Para deducir ante el Tribunal Fiscal de la Federación la acción de nulidad contra las decisiones, resoluciones, liquidaciones o cualesquiera otro acto... Véase el Diario Oficial de la Federación. 31 de Diciembre de 1949, p. 3.

resoluciones de las autoridades que manejan la Hacienda Pública del Departamento del Distrito Federal, las cuales sólo son revisables a petición de éstas, mas no de los particulares. Además, el Decreto de 1946 se refiere a negocios fiscales federales, en tanto que el de 1948 a los locales del Distrito Federal.<sup>848</sup>

Asimismo, se reforma al Decreto del 31 de diciembre de 1948, por Decreto del 30 de diciembre de 1950, en el único artículo mencionó:

“Artículo 1. Las sentencias definitivas dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación en las que declare la nulidad de resoluciones emitidas por las autoridades que manejan la Hacienda Pública del Departamento del Distrito Federal, se revisarán a petición de éstas, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El procedimiento para la tramitación de este recurso será el que establece la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para la tramitación y resolución del recurso de revisión de las sentencias dictadas por los jueces de Distrito en el juicio de amparo indirecto. No son equiparables el juicio de amparo y el recurso a que se refiere este artículo y, por lo mismo, las promociones relativas a la tramitación de este último podrán ser hechas, conjunta o separadamente, por el Tesorero del Distrito Federal, por el Subtesorero del mismo Distrito y por el Jefe del Departamento Legal de la Tesorería de la propia entidad”.

Se permitió que las resoluciones definitivas (que por primera vez se habla de ellas) emitidas por el TFJFA, relacionadas con las dictadas por la Hacienda Local; fueran revisadas por la Segunda Sala de la SCJN, a petición de las autoridades.

El procedimiento del recurso debía seguirse conforme a lo que la Ley de Amparo consideró para la tramitación del recurso de revisión, respecto de las sentencias emitidas por los Jueces de Distrito en el amparo indirecto; y se indicó claramente que el recurso de revisión y el juicio de amparo no podían equipararse.

Por Decreto que reforma y adiciona diversos artículos del CFF, publicado el 30 de diciembre de 1961, vigente a partir del 1º de enero de 1962; en el artículo 160, se agregan 3 fracciones; en cada una de ellas se faculta a las Salas del TFJFA a conocer de las resoluciones definitivas, que en materia del Ejército y la Armada Nacionales se presenten, así como de los contratos de obra pública celebrados por las dependencias del Poder Ejecutivo.<sup>849</sup>

Se adiciona la posibilidad de que en contra de las sentencias proceda el recurso de revisión ante la Segunda Sala de la SCJN, sin importar el interés del negocio;

---

<sup>848</sup> Apéndice de 1995, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Quinta Época, Segunda Sala, Tomo III, Parte HO, Tesis: 1194, p. 939.  
<sup>849</sup> Véase el artículo 160 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1962.



apoyándose para su interposición en la Ley del 30 de diciembre de 1946, así como del Decreto del 30 de diciembre de 1949.

Con la reforma al CFF, publicada en el DOF del 31 de diciembre de 1965, en el precepto 160 se autoriza a las Salas del Tribunal de la materia, a conocer de los juicios que se inicien en contra de resoluciones definitivas emitidas por las autoridades dependientes del Poder Ejecutivo, esto es, se amplía la competencia del TFJFA; los fallos tendrán fuerza de cosa juzgada; en los que se expresen con claridad los actos cuya nulidad se declare o validez se reconozca.<sup>850</sup>

Del recurso de revisión fiscal en ese precepto, ya nada se menciona; pero se agrega lo correspondiente en el artículo 203 del CFF, con el plazo para interponerlo de 15 días, contados a partir del siguiente al en que surta efectos la notificación de la sentencia recurrida.

#### **4.5 El Código Fiscal de la Federación de 1967**

Uno de los redactores del proyecto del CFF de 1967, escribió que “el devenir económico, jurídico y político de México, hizo que el Código anterior fuera sufriendo una serie de necesarias reformas, al grado de llegar a convertirse en lo que es hoy, un bello vestido de gala con una serie de remiendos que hacía pensar que era ya conveniente sustituirlo”,<sup>851</sup> y generar uno nuevo con el cual se pretendiera obtener una correcta tributación de los habitantes para el bien del desarrollo económico.

Por Decretos del 24 y 30 de diciembre de 1966, se expidieron la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y el Código Fiscal de la Federación, respectivamente; éste último publicado, el 19 de enero de 1967, para entrar en vigor en abril de ese mismo año.

Con el CFF se limitó de manera considerable la procedencia del recurso de revisión fiscal; en virtud de que “se suprimió el defectuoso sistema de las leyes de 1946 y 1948, y si bien se ha mantenido la prohibición de que las autoridades tributarias acudan al juicio de amparo, reservado a los particulares, se reglamentó en forma restringida la posibilidad de promover dicha impugnación ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, limitándose también el medio de defensa en forma exclusiva a las autoridades”.<sup>852</sup>

<sup>850</sup> Véase el artículo 160 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1965.

<sup>851</sup> AZUARA SALAS, Enrique. “Comentarios sobre las reformas al Código Fiscal de la Federación”, *Revista de la ECEA*, Tomo XIX, Monterrey, ITESM, No. 74, 1957, México, p. 63.

<sup>852</sup> FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Op. Cit.*, 2001, pp. 2854 y 2855.

El recurso de revisión fiscal dejó de ser regulado en leyes propias, apareciendo en el artículo 240 del CFF, bajo el nombre de la revisión, para distinguirlo precariamente del recurso de revisión fiscal.<sup>853</sup>

Se estableció el recurso de la revisión ante el TFJFA en Pleno, para las autoridades afectadas en contra de las resoluciones de las Salas que decretaran o negaran sobreseimientos y de las que pusieran fin al juicio. Esto último era válido cuando el asunto fuera de importancia y trascendencia a juicio de titular de la Secretaría, del Departamento de Estado a que el asunto correspondiera, del Jefe del Departamento del Distrito Federal, de los directores o jefes de los organismos descentralizados, en vigor hasta el 31 de julio de 1978.<sup>854</sup>

En aquel momento se suscitaron largas e interesantes discusiones entre los magistrados del entonces llamado Tribunal Fiscal de la Federación, en su anterior estructura, pues varios de ellos, aunque en minoría, sostuvieron que también en el recurso ante el Pleno debían las autoridades exponer las razones por las cuales, a su juicio, el asunto era importante y trascendente, de acuerdo con una correcta interpretación del artículo 240 del CFF.<sup>855</sup> De otra manera, decían, "no habría posibilidad de saber cómo formaron su juicio sobre ello; pero la mayoría opinaba (y así se resolvió finalmente) que, de acuerdo con la redacción del precepto, no cabía legalmente imponer esa exigencia, ya que se estableció que el recurso procedería cuando el asunto fuera de importancia y trascendencia a juicio del recurrente. Incluso, algunos estimaron que con la mera interposición del recurso se entendía, implícitamente, que a juicio del recurrente, el asunto revestía esas características, pues si así no fuera, no lo habría interpuesto".<sup>856</sup>

El recurso de revisión sólo procedía cuando el asunto fuera de importancia y trascendencia, a juicio del titular de la dependencia correspondiente, no se requería que tales consideraciones figuraran en el escrito mediante el cual se interponía el recurso respectivo para que procediera, pues no existía obligación legal en ese artículo, ni en ningún otro precepto el manifestarlo expresamente.

Fix Zamudio ha dicho que, "el objeto de este nuevo recurso, según la exposición de motivos correspondiente, radica por una parte, en la defensa razonable de los intereses por parte de las autoridades administrativas, cuando resulten afectados por un

<sup>853</sup> Véase a RESÉNDIZ NÚÑEZ, Cuauhtémoc. "El recurso de revisión en materia fiscal". *Revista Lex*, Año II, Número 18, Dic-1996, México, p. 24.

<sup>854</sup> Es vigente hasta ese momento, porque con la expedición de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación el 2 de febrero de 1978, no es competente la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación para conocer del recurso de revisión fiscal, tomando en consideración que ya no se habla del Pleno sino de Sala Superior; toda vez que en esa misma fecha, se realizan reformas al Código Fiscal de la Federación, en las que se sustituye la expresión Tribunal en Pleno por la Sala Superior. Véase el Diario Oficial de la Federación, 2 de febrero de 1978, p. 12.

<sup>855</sup> Las resoluciones dictadas por las Salas del Tribunal Fiscal que pongan fin al juicio, serán recurribles por las autoridades ante el Tribunal en Pleno, cuando el asunto sea de importancia y trascendencia, a juicio del titular de la Secretaría o Departamento de Estado a que el asunto corresponda, o de los directores o jefes de los organismos descentralizados. Véase el artículo 240 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1967.

<sup>856</sup> QUINTERO BÉCERRA, JOSÉ ANTONIO. "Algunas consideraciones sobre el recurso de revisión ante el Tribunal Fiscal de la Federación", *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, México, 1988, p. 96.

fallo de las Salas del Tribunal Fiscal Federal, y por el otro, limitar el número de impugnaciones que las mismas autoridades pueden llevar al conocimiento de la Suprema Corte de Justicia, por el conducto del llamado recurso de revisión fiscal, y que anteriormente eran muy numerosos”.<sup>857</sup>

El recurso se limitó a las autoridades, puesto que la capacidad de decisión del Tribunal en Pleno, según cálculos de su actuación durante varios años, no exceden de 300 asuntos al año; de este número de casos en que habrá de interponerse el recurso ante la Suprema Corte de Justicia seguramente serán en cantidad reducida y ello aliviará de manera importante la situación que ha venido registrándose y que en parte ha contribuido al rezago por el que atraviesa la SCJN.<sup>858</sup>

Rodríguez de la Mora menciona que “la preocupación de buscar medidas para aliviar el rezago de la Corte, limitando la posibilidad de la interposición de revisiones fiscales; pero tanto en lo que al recurso ante el Pleno del Tribunal se refiere, como en lo que atañe al recurso de revisión fiscal, ante la Corte, parece que técnicamente no es adecuado que se hayan establecido exclusivamente a favor de las autoridades, aunque es sabido que los particulares tienen a su alcance, en contra de las sentencias del Tribunal, el juicio de garantías o de amparo”.<sup>859</sup>

El nuevo recurso de revisión fiscal ante la SCJN inició su vigencia el 1º de abril de 1967, se manifestó que apenas “a los 8 meses se apreciaron sus efectos positivos; ya que del 1º de diciembre de 1967 al 30 de noviembre de 1968 sólo ingresaron 50 recursos; a partir de entonces, el Supremo Tribunal, en uso de la facultad que se le ha otorgado de calificar la importancia y trascendencia de los asuntos, desecha aquellos que a su juicio no la revisten, y se mantiene un reducido número de recursos en trámite”.<sup>860</sup>

Con relación a lo anterior, la tesis número 13 emitida por el Pleno del TFJFA, a la letra indica:

**Revisión fiscal ante el Pleno del tribunal de la materia (actualmente Sala Superior), procedencia.** No requiere necesariamente que la autoridad que la interpone manifieste que estima que se trata de un asunto que reúne los requisitos de importancia y trascendencia. No resulta improcedente el recurso de revisión fiscal que interpone la autoridad ante el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación (actualmente Sala Superior), porque no se expresó que a juicio de la recurrente se trata de un asunto de importancia y trascendencia. En los artículos 240, 242 y 244 del Código Fiscal de la

<sup>857</sup> FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Op. Cit.*, 1969, p. 1109.

Por un lado se encuentra el recurso administrativo de revisión que se interpone ante el Pleno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y por otro el recurso de revisión fiscal; precedente ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como más adelante se describe.

<sup>858</sup> Véase la Exposición de Motivos del Código Fiscal de la Federación. p. A-11.

<sup>859</sup> RODRIGUEZ DE LA MORA, FERNANDO. *Op. Cit.*, p. 49. Véase a LERDO DE TEJADA, FRANCISCO. *Op. Cit.*, 1972, pp. 358 y 359.

<sup>860</sup> QUINTERO BECERRA, JOSÉ ANTONIO. *Op. Cit.*, 1988, p. 95.

Federación se emplean reiteradamente las expresiones de "importancia y trascendencia", referidas a los requisitos que deben satisfacer los asuntos cuyas sentencias puedan ser recurridas, respectivamente, las de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación ante el Pleno del mismo, y las que éste pronuncia en tales recursos ante la Suprema Corte de Justicia, mediante la revisión fiscal. Pero si las expresiones son las mismas, existe la diferencia de que la calificación de la importancia y trascendencia del asunto, cuando el recurso se interpone ante el Pleno del Tribunal Fiscal (actualmente Sala Superior), queda al criterio de la autoridad legitimada para hacerlo valer, sin que el Tribunal *ad quem* tenga facultad legal para examinar si se da la importancia y trascendencia del asunto para admitirlo si se satisfacen los demás requisitos legales. En cambio, cuando se trata de la revisión fiscal ante la Suprema Corte de Justicia, ésta sí puede y debe examinar, previamente al estudio del fondo del negocio, si se ha justificado su importancia y trascendencia y, en caso de que a su juicio dichos requisitos no estuvieren satisfechos, desechará el recurso (artículo 244), con la salvedad de que si el valor del negocio es de \$500,000.00 o más, se considerará que tiene las características requeridas para ser objeto del recurso (artículo 242). De lo anterior se sigue que el Pleno del Tribunal Fiscal (actualmente Sala Superior) carece de facultad legal para desechar la revisión porque no se habló de la importancia y trascendencia del asunto, pues en todo caso deberá admitirlo si se satisfacen los demás requisitos legales. El hecho de que en el escrito mediante el cual se interpone el recurso no se aluda a la importancia y trascendencia, no implica que deba estimarse insatisfecho este requisito, ya que la interposición del mismo recurso en la forma y términos prescritos por los artículos 240 y 241 del Código Fiscal de la Federación, aun cuando no se haga invocación de estos preceptos, entrañaría la implícita consideración de la autoridad de que, en su concepto, el negocio es importante y trascendente.<sup>861</sup>

El recurso de revisión interpuesto ante el Pleno del TFJFA no hizo hincapié en las cualidades de importancia y trascendencia, aún cuando no se delimitaron sus condiciones específicas, al no existir de manera expresa la obligación en la instancia, de que se realice tal consideración; esto es, el recurso de revisión fiscal es procedente y no debe desecharse, porque se deje de expresar que el asunto es importante y trascendente.

La resolución del Pleno que resolvía el recurso de revisión, se tomaba por mayoría de votos de los magistrados presentes, quienes no podían abstenerse de votar sino cuando tenían impedimento legal. El Tribunal en Pleno para la resolución del recurso en cuestión, se integraba con todos los magistrados; pero, bastaba la presencia de 13 de

---

<sup>861</sup> RTFF. Tesis Aislada Pleno. No. III-TASS-684. Tercera época, Año II. No. 13. Enero 1989. p. 31.

sus miembros, para que tuviera validez (artículos 14 y 15 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación).<sup>862</sup>

El recurso de revisión fiscal se interponía dentro del plazo de diez días, mediante escrito dirigido al Presidente de la SCJN; firmado por el titular de la Secretaría, Departamento de Estado o por los directores o jefes de los organismos autónomos, según correspondiera; expresándose los agravios que la resolución del Pleno haya causado.

Mientras que, cuando se tratará de la revisión fiscal ante la SCJN, ésta debería estudiar el fondo del asunto, y para el caso de que a su juicio no se cumplieran los requisitos de importancia y trascendencia desechaba el recurso; excepto si el asunto excedía del valor de quinientos mil pesos, en que se consideraba que tenía las características que se requerían para la interposición del recurso.

El Presidente de la SCJN calificaba la procedencia del recurso de revisión fiscal, previo estudio del fondo del asunto, admitiéndolo o rechazándolo.<sup>863</sup> Admitida la revisión, se corría traslado a las partes para que en el término de 10 días alegaran lo que a su derecho conviniese y remitía el expediente a la Segunda Sala.

Transcurrido ese término, con alegatos o sin ellos, se corría traslado al Ministerio Público, en su caso, por igual término para que pidiera lo que a su representación conviniese.

La Segunda Sala de la SCJN se limitaba al examen de los agravios expuestos, así como si el Pleno del TFJFA apreció debidamente los hechos planteados y aplicó correctamente los preceptos legales; pero no puede estudiar el aspecto constitucional, ya que la finalidad del recurso de revisión fiscal es distinta de la del juicio de amparo. El recurso en cuestión está fundado en la violación de una ley ordinaria y por ello, la Sala se limitaba a examinar los agravios expuestos sin suplir deficiencias de éstos y sin abordar cuestiones constitucionales.

La Sala de la SCJN podía confirmar o revocar la resolución del Pleno del Tribunal Fiscal, mandando reponer el procedimiento, indicando o no las bases conforme a las cuales debe el TFJFA dictar nueva resolución.

El recurso de revisión fiscal es un recurso de legalidad; "la Suprema Corte actúa con el carácter de Tribunal de Segunda Instancia al conocer de las revisiones fiscales, su intervención está limitada a estudiar y resolver a través de los agravios que se le compongan, si la Sala del Tribunal Fiscal que dictó la sentencia respectiva apreció

<sup>862</sup> Véase el artículo 14 y 15 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Vigente en 1967.

<sup>863</sup> Quedó decretado que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, examinaría previo estudio del fondo del negocio, si se justificaba la importancia y trascendencia del asunto de que se tratara y si a su juicio dichos requisitos no estuvieren satisfechos, se desearía el recurso. Véase el artículo 244 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1967.

debidamente los hechos que le fueron planteados y aplicó correctamente las normas de derecho y preceptos legales correspondientes, sin estudiar el aspecto constitucional, cuyo conocimiento no es de la competencia del Tribunal indicado”.<sup>864</sup>

El CFF de 1967 incurrió en una omisión “ya que no se incluyó, entre el artículo 241 y 242, las normas relativas a la resolución del recurso de revisión por el Pleno. En efecto, tanto el artículo 236 como el 239, contienen las reglas relativas a la resolución de los recursos de reclamación y de queja; en cambio el recurso de revisión que pueden interponer las autoridades ante el Pleno, queda parcialmente regulado, pues no existe el artículo relativo a la resolución del propio Pleno”.<sup>865</sup>

El anteproyecto del CFF, presentado a la consideración de las Cámaras en 1966 para su estudio, sí contenía un artículo reglamentando la resolución del recurso de revisión respecto de los asuntos de importancia y trascendencia fallados por las Salas, en contra de las autoridades, y que indicó:

Artículo 242. El Tribunal en Pleno podrá confirmar, revocar o modificar la resolución recurrida, en los puntos relativos a los agravios.<sup>866</sup>

Se consideró que tal omisión podría ser subsanada a través de la jurisprudencia que emitiera el propio TFJFA.

En el CFF de 1967 los recursos fueron divididos; por una parte se estableció el recurso de revisión ante el Pleno del TFJFA que podía interponerse contra las resoluciones que decretaran o negaran sobreseimientos, y de las que pusieran fin al juicio cuando el asunto fuera de importancia y trascendencia a juicio del Titular de la SHCP, ya que en el ordenamiento anterior, los fallos de las Salas eran impugnables ante el mismo Tribunal; y sólo podían combatirse a través del juicio de amparo o de la revisión fiscal.

Asimismo, “al Poder Judicial Federal se le conservó la prerrogativa de continuar conociendo en última alzada de ese recurso, a través de la revisión fiscal. Un concepto de distinción trascendente entre ambos recursos, lo fue el de importancia y trascendencia ya que, en el primer recurso, estos elementos quedaban a criterio de la autoridad recurrente, mientras que en el segundo caso, quedó al criterio de la autoridad resolutora, lo que por sí mismo evitó el abuso indiscriminadamente en su interposición”.<sup>867</sup>

<sup>864</sup> PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Op. Cit.*, 1977, p. 174.

<sup>865</sup> LERDO DE TEJADA, FRANCISCO. *Op. Cit.*, 1972, p. 356.

<sup>866</sup> Anteproyecto del Código Fiscal de la Federación. 30 de diciembre de 1966, México, sin p.

<sup>867</sup> VICTORIA MALDONADO, Héctor José. *Op. Cit.*, p. 77. Véase a MARTÍNEZ ROSASLANDA, Sergio. “El recurso de revisión como medio para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación”, *Revista Jurídica*, Número 20, 1990-1991, México, p. 533.

En el nuevo CFF se encontró como novedad, un capítulo relativo a los recursos administrativos,<sup>868</sup> y en el capítulo IV se establecieron los recursos de reclamación, la queja y de la revisión. Destacándose, que este último procederá contra las resoluciones de las Salas del TFJFA.

Con la reforma al CFF del 31 de diciembre de 1968, a los artículos 240 y 241 se regulaba la primera revisión, ésta procedía contra las sentencias definitivas o las resoluciones de sobreseimiento pronunciadas por las Salas ante el Tribunal en Pleno (y a partir de 1978 con la LOTFF, ante la Sala Superior), inclusive por violaciones procesales cometidas durante el procedimiento que hubiesen afectado el resultado del fallo. Dicha impugnación debía ser interpuesta dentro de los diez días siguientes a aquel en que surtiera efectos la notificación de la resolución respectiva, cuando el asunto fuera de importancia y trascendencia a juicio del titular de la Secretaría o del Departamento de Estado, así como por el Jefe de Departamento del Distrito Federal o por los directores o jefes de los organismos descentralizados en su caso.<sup>869</sup>

Con esta reforma procedía el recurso de revisión fiscal, cuando las Salas del Tribunal declararan el sobreseimiento; además se agregó la denominación del Jefe de Departamento del Distrito Federal para recurrir ante el Pleno del TFJFA.

Luis Ortiz ha considerado que "el contribuyente se ve seriamente afectado cuando la autoridad fiscal promueve el recurso de revisión fiscal, ya que aún cuando la resolución final le fuere favorable, durante el curso del procedimiento contencioso, debió mantener vigente una garantía a favor del fisco federal que, si se trató de un embargo, se le privó de la posibilidad de enajenar tal bien que quizá cuando se hubiere resuelto a su favor la controversia, el mismo hubiere perdido actualidad y por ende mermado su valor. Además, si se trató de una empresa, sus estados financieros se vieron afectados por tal contingencia; así como los honorarios y gastos legales se pudieron haber incrementado en forma considerable".<sup>870</sup>

Si bien, "se multiplicaron las instancias: De la primera ante una de las Salas del Tribunal Fiscal Federal, se pasó a la segunda ante el Pleno y siguió, una tercera ante la Segunda Sala de la Suprema Corte, con posibilidad de impugnar en amparo. Pero ello

---

<sup>868</sup> Cuando las leyes fiscales no establezcan recursos, procederán:

- I. La revocación;
- II. La oposición al procedimiento ejecutivo;
- III. La oposición de tercero;
- IV. La reclamación de preferencia, y
- V. La nulidad de notificaciones.

Estas defensas no podrán ser ejercitadas en contra de resoluciones o actos que sean consecuencia de recursos establecidos en otras leyes fiscales. Véase el artículo 160 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1967.

<sup>869</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1968, p. 18.

<sup>870</sup> ORTIZ HIDALGO, Luis. "El recurso de revisión fiscal", *Revista el Foro*, Número 2, 1988, México, pp. 148 y 149.

no fue sino el resultado de mantener la pureza del control constitucional de amparo, que sólo procede en lo fiscal a instancia del particular".<sup>871</sup>

La regulación que se dio al recurso de revisión fiscal ante la SCJN produjo los buenos resultados que se buscaron y permitió su desahogo normal y eficaz, sin embargo no ocurrió lo mismo con el recurso de revisión fiscal interpuesto ante el Pleno del TFJFA.

#### **4.6 La Reforma Constitucional de 1967**

Con el fin de distinguir cada uno de los antecedentes relacionados con el recurso de revisión fiscal, objeto de la presente investigación, es preciso decir que el 25 de octubre de 1967, fue promulgada una reforma al artículo 104 de la CPEUM. En ella se facultó de manera expresa al legislador para crear tribunales de lo contencioso administrativo, con plena autonomía para dirimir las controversias que se susciten entre los particulares y la administración pública federal, del Distrito Federal o de los territorios federales.

Para disipar cualquier duda que pudiera existir sobre la constitucionalidad del TFJFA, en esta reforma se determinó lo siguiente:

"Artículo 104. Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer:

I. De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales...

Las leyes federales podrán instituir tribunales de lo Contencioso Administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal o del Distrito y Territorios Federales, y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

Procederá el recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia contra las resoluciones definitivas de dichos tribunales administrativos, sólo en los casos que señalen las leyes federales, y siempre que esas resoluciones hayan sido dictadas como consecuencia de un recurso interpuesto dentro de la jurisdicción contencioso-administrativa.

La revisión se sujetará a los trámites que la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y la resolución que en ella dicte la Suprema Corte de Justicia, quedará sujeta a las normas que regulan la ejecutoriedad y cumplimiento de las sentencias de amparo".

---

<sup>871</sup> BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Op. Cit.*, 1990, p. 677.



Se fija por primera vez en la CPEUM la utilización del término Tribunales de lo Contencioso Administrativo, y a partir de entonces se manejó en forma habitual, porque antes sólo se hablaba de ellos.

Se agrega, que la revisión debe sujetarse a los trámites que la ley reglamentaria del Juicio de Amparo (Ley de Amparo) fije para la revisión en amparo indirecto, y la resolución que en ella dicte la SCJN, quedará sujeta a las normas que regulan la ejecutoriedad y cumplimiento de las sentencias de amparo.

Esta nueva regulación del recurso de revisión fiscal fue ratificada posteriormente por la reforma constitucional que entró en vigor el 28 de octubre de 1968, que modificó los párrafos tercero y cuarto de la fracción I, del artículo 104 de la CPEUM, y se estableció que procede el recurso de revisión ante la SCJN contra las resoluciones definitivas de los tribunales administrativos, sólo en los casos que señalen las leyes federales, y siempre que esas resoluciones hayan sido dictadas como consecuencia de un recurso interpuesto dentro de la jurisdicción contencioso administrativa.

A su vez, el 8 de octubre de 1974, se publicó una reforma más a este precepto, la cual no realizó mayor modificación, quedando en las mismas condiciones la fracción I, del artículo 104 de la CPEUM.<sup>872</sup>

El plazo para interponer el recurso de revisión, como el de revisión fiscal, en un principio fue de 10 días, pero con la reforma del 31 de diciembre de 1979, publicada en el DOF, en esa misma fecha, a los artículos 241 y 242 del CFF de 1967, en ambos recursos se estableció la posibilidad de que la interposición, fuera de 15 días, lo cual equipara el plazo que establece la Ley de Amparo, para la interposición del juicio de amparo.<sup>873</sup>

Por reforma del 30 de diciembre de 1980, se afecta la cuantía del asunto, ya que en el artículo 242 del CFF, se establecía como requisito la importancia y trascendencia, pero ahora con la reforma cuando el negocio del asunto exceda de un millón de pesos, la Segunda Sala de la SCJN debía tener por plenamente justificados estos requisitos, y en consecuencia admitirlo, a fin de estudiar el fondo del asunto.<sup>874</sup>

#### **4.7 El Código Fiscal de la Federación de 1983**

Con la publicación del CFF vigente, en principio se redujeron a 3 los recursos administrativos dictados en materia fiscal federal, conforme a lo dispuesto por el artículo 116 de ese ordenamiento jurídico, para quedar:

<sup>872</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 8 de octubre de 1974, p. 4.

<sup>873</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1979, p. 10.

<sup>874</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1980, p. 9.

- El de revocación
- De oposición al procedimiento administrativo de ejecución (aquí se podrán hacer valer la oposición de tercero y la reclamación de preferencia); y
- El de nulidad de notificaciones.

Los recursos que se podían interponer en contra de las resoluciones de las Salas del TFJFA, fueron el de reclamación (artículos 242 a 244), de queja (artículos 245 a 247), de la revisión (artículos 248 y 249), y de la revisión fiscal (artículo 250).

Existen dos revisiones de carácter tributario; la primera revisión que podía ser interpuesta por las autoridades procedería en contra de las resoluciones de las Salas Regionales del TFJFA que decreten o nieguen sobreseimientos; así como las sentencias definitivas podían impugnarse ante la Sala Superior del TFJFA (Presidente del Tribunal), atendiendo a la importancia y trascendencia del caso; en un plazo de quince días a aquél en que surta efectos la notificación del acto que se controvierta.

Una vez recibido el escrito del recurso; se le asignará un Magistrado instructor que lo admita; y de considerarlo procedente, en tal caso correrá traslado a la parte contraria. Después de ello, el Magistrado en el periodo de un mes formulará proyecto de resolución; que se someterá a la Sala Superior; la cual, podrá confirmar, modificar o revocar el acto.

A diferencia de lo anterior, la segunda revisión que se califica de la revisión fiscal procedía en contra de las resoluciones de la Sala Superior del TFJFA que podían interponer las autoridades, ante la SCJN, en un plazo de 15 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación correspondiente; por escrito dirigido al Presidente de la Segunda Sala; en el cual se insertaban las razones que determinaban la importancia y trascendencia del asunto.<sup>875</sup>

Para el caso, de que el valor del asunto excediera de un millón de pesos, se consideraba objeto del recurso; no obstante, la SCJN antes de entrar al estudio del fondo del asunto, debería verificar o examinar, la importancia y trascendencia; ya que en caso de no cumplirse con esto, desechaba el recurso; éste a su vez estaría sujeto a la tramitación del recurso de revisión en amparo indirecto que fija la Ley de la materia.

El último CFF “contiene todas las normas que se requieren para regular los recursos administrativos que contempla, así como que prevé todos los recursos que se requieren para combatir los diversos actos que las autoridades tienen que realizar para cumplir con sus funciones cuando no se apeguen estrictamente a derecho, esto es,

<sup>875</sup> Véase el artículo 250 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 1983.

desde la inspección hasta la ejecución o cobro, pasando por la liquidación y las diversas notificaciones”.<sup>876</sup>

Las modificaciones en detalle consisten, en separar la regulación de las dos revisiones, que anteriormente se hacía en un solo precepto, así como el aumento a un millón de pesos de la cuantía del negocio para que se considerase la importancia y trascendencia, en lugar de los quinientos mil pesos señalados en el artículo 242 anterior.

El 28 de diciembre de 1983, se reforma nuevamente el recurso de revisión fiscal, en el sentido de establecer como cuantía necesaria para considerar la procedencia del mismo y cumplir con la importancia y trascendencia, la cantidad de 40 veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año, con lo cual no se hizo sino recoger, en las dos ocasiones, el monto para la procedencia del amparo en materia administrativa ante la propia Segunda Sala de la SCJN, tanto en doble como en una sola instancia según los artículos 84, fracción I, e) de la Ley de Amparo y 25, fracción I, d) y fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.<sup>877</sup>

El objetivo de la reforma era disminuir los asuntos de los que conociera la Segunda Sala de la SCJN e impedir el rezago, ya que se atenderían asuntos de verdadera importancia y trascendencia y esto se realizaría al limitar su interposición.

Se elimina el párrafo que disponía la manera de substanciar la revisión fiscal, que remitía a la tramitación de la Ley de Amparo, respecto de la revisión en amparo indirecto.

La Segunda Sala de la SCJN pierde la posibilidad de calificar la importancia y trascendencia, antes del estudio del fondo del asunto, reformas que en ningún momento se justificaron.

Por reforma del 31 de diciembre de 1985, se adicionó un segundo párrafo al artículo 250 del CFF, a fin de prever el caso en que el impuesto se pague por periodos inferiores a un año, dividiendo el importe de la contribución entre el número de meses del periodo y el resultado multiplicarlo por 12.

La reforma en el DOF de 1986 al artículo 248 del CFF, establece la revisión ante la Sala Superior del TFJFA.

El criterio de procedibilidad para el recurso de revisión se ve modificado, con una cuantía superior a 100 veces el salario mínimo general diario en el Distrito Federal vigente al momento de la resolución, y para el caso de que fuera de cuantía

<sup>876</sup> GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 1988, p. 32.

<sup>877</sup> Véase el artículo 84 de la Ley de Amparo. Vigente en 1984. Véase el artículo 25 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. Vigente en 1984. Véase a FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Op. Cit.*, 2001, p. 2856.

indeterminada la autoridad legitimada para interponerlo debía razonar su importancia y trascendencia. Excepto cuando se controvirtiera el interés del fisco federal, entonces la SHCP sin ningún requisito podía interponer el recurso de revisión, señalando porque consideraba que con el proceder de las Salas Regionales, se afecta el interés del fisco federal.

En el artículo 73 de la Ley de Amparo, en la fracción I se establece que el amparo no procede contra actos de la SCJN, ya que el recurso de revisión fiscal es resuelto por la Segunda Sala de la Corte, y que en contra de sus resoluciones no procede el juicio de amparo, lo que evidencia el estado de indefensión en el que queda el particular.<sup>878</sup>

#### **4.8 Reforma Constitucional de 1987**

En el DOF del 10 de agosto de 1987, se publicó un nuevo Decreto, a través del cual, se adicionó la fracción XXIX-H al artículo 73, así como la fracción I-B, al artículo 104; ambos de la CPEUM, para quedar de la siguiente manera:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

I. a XXIX-F. ...

XXIX-H. Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal o del Distrito Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones”.

Al agregar la fracción XXIX-H al artículo 73 de la CPEUM, se otorgan facultades al Congreso de la Unión para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos (como es el caso del TFJFA), que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal o del Distrito Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

Por lo que corresponde al artículo 104 de la CPEUM, se expresó:

“Artículo 104. ...

I. ...

I-B. De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los tribunales

---

<sup>878</sup> Véase el artículo 73 de la Ley de Amparo. Vigente en 1986.

colegiados de circuito, se sujetarán a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los tribunales colegiados de circuito no procederá juicio o recurso alguno;”

En esta reforma, y a partir de este momento, la SCJN deja de conocer del recurso de revisión fiscal; y se otorgan facultades a los TCC para conocer del mismo, esto es, del recurso de revisión y de la revisión fiscal que existían anteriormente, sólo queda uno sólo, que es el recurso de revisión fiscal con la facultad exclusiva de competencia de los Tribunales de la Federación, específicamente de los TCC, de conocer en revisión o vía de amparo indirecto, de las resoluciones que dicten los tribunales de lo contencioso administrativo.

Con la reforma del 10 de agosto de 1987 le dio al recurso de revisión fiscal su configuración actual, determinando que de él conocerían definitivamente los TCC.

Recientemente, el artículo 104, fracción I-B de la CPEUM fue de nuevo reformado el 25 de octubre de 1993,<sup>879</sup> destacando, que la revisión interpuesta ahora ante los Colegiados se sujetaría a la revisión en amparo indirecto que regula la Ley de la materia, y contra esa resolución, sería improcedente cualquier juicio o recurso.

#### **4.9 Reforma Fiscal de 1988**

A través del Decreto publicado en el DOF el 5 de enero de 1988; se reforma esencialmente el CFF de 1983; respecto del artículo 248 que contemplaba el recurso de revisión; al cambiar su interposición, es decir, antes de la reforma existía un recurso de revisión, considerado por Jesús González como una apelación, que las autoridades podían interponer ante la Sala Superior (Pleno); contra las resoluciones de las Salas Regionales en las que se hubiese decretado o negado sobreseimiento y las sentencias definitivas; esta revisión venía a ser una segunda instancia y así era calificada.<sup>880</sup>

Una vez que se emitía resolución, la misma era impugnada mediante recurso de revisión fiscal ante la SCJN, y el contribuyente únicamente tenía el juicio de amparo indirecto.

Con la reforma ocurrida, se suprime a la Sala Superior el conocimiento del recurso de revisión, al haberse derogado el artículo 250 del CFF y, en su lugar instaurarse un nuevo precepto que establece el recurso de revisión fiscal, con la competencia de los TCC.

---

<sup>879</sup> En la reforma únicamente se agregó la posibilidad de que los recursos de revisión también podrán interponerse en lo dispuesto por la fracción IV, inciso e) del artículo 122 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Véase el Diario Oficial de la Federación. 25 de octubre de 1993, p. 3.

<sup>880</sup> Véase a GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. *Op. Cit.*, 1997, p. 941.

Estas reformas a la legislación fiscal son consecuencia de las reformas constitucionales por las cuales se determina que la SCJN ejerza substancialmente el control de lo constitucional, y los TCC de todo lo relativo al control de la legalidad en última instancia.

Con estos cambios se suprimió la segunda instancia del juicio fiscal y la sustituyó por un recurso de revisión fiscal ante el TCC competente en la sede de la Sala Regional respectiva. "Al hacerlo privó a la Sala Superior de su función esencial de revisora de las sentencias de primera instancia; dejando a la Sala Superior una función legislativa secundaria e intrascendente, alteró la naturaleza esencial del juicio administrativo tributario, previa una reforma al régimen constitucional mexicano que implicara la eventual supresión del juicio de amparo".<sup>881</sup>

El recurso de revisión fiscal sólo podía ser interpuesto por la autoridad ante el TCC, estableciéndose la cuantía del asunto, por 3,500 veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal, así como las formalidades esenciales de su procedimiento.

Pues bien, "no se trata entonces de una reforma al recurso anteriormente existente; se trata de un nuevo recurso de revisión con características propias, establecido dentro de un nuevo sistema judicial con propósitos distintos a aquellos que dieron origen al medio de defensa".<sup>882</sup>

Se presenta cierta subordinación del TFJFA al Poder Judicial de la Federación, y de forma específica al TCC, al cual se le ha disminuido su jerarquía, ya que el legislador lo limita a conocer cuestiones de anulación.

Uno de los puntos básicos contenidos en la iniciativa de este Decreto sometida a consideración del Legislativo fue la regionalización integral de la justicia fiscal, así como el conocimiento de los asuntos por la Sala Superior del Tribunal Fiscal Federal de una gran importancia, tanto por la cantidad de lo impugnado como de la materia en discusión.<sup>883</sup>

#### **4.10 Reforma fiscal de 1995 y 1996**

Por Decreto que expide nuevas leyes fiscales y se modifican otras, publicado en el DOF el 15 de diciembre de 1995, y se destaca que en éste se inserta por primera vez la figura de la apelación, en la cual las autoridades podrán apelar ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, las sentencias definitivas que dicten las Salas

<sup>881</sup> CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso. "La vertiente de la justicia administrativa federal de 1936 a 1990, Una opinión sobre su cauce futuro", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año 11, Número 15, Marzo-1989, México, pp. 81 y 82.

<sup>882</sup> LANDA DURAN, Gabriela M. "El recurso de revisión en materia fiscal", *Revista Alegatos*, 10-Sept/Dic-1988, Eón Editores, México, p. 111.

<sup>883</sup> Véase a JIMÉNEZ CARRASCO, Jorge. *Op. Cit.*, p. 150.

Regionales, siempre y cuando el asunto sea de cuantía, de importancia y trascendencia.<sup>884</sup>

Las autoridades podrán interponer la apelación en 20 días; en contra de las resoluciones dictadas por las Salas Regionales, ante la Sala Superior del todavía TFF.

En este momento las autoridades vuelven a tener dos recursos; por un lado el de apelación ante la Sala Superior y el de revisión fiscal ante los TCC. Disposición que se mantuvo vigente hasta el Decreto del 30 de diciembre de 1996, a través del cual se reforman, adicionan y derogan diversas leyes fiscales.

Se realiza una reforma estructural al CFF, en la cual se deroga la Sección Segunda, que contenía la Apelación,<sup>885</sup> y se presenta un cambio radical al artículo 248 del CFF que reguló el recurso de revisión fiscal, y otorga a las autoridades fiscales la posibilidad de interponerlo, atendiendo ahora a su procedencia por la cuantía de 3,500 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal.

Se destaca la procedencia del recurso contra resoluciones que emitía el TFJFA, por la atracción que realice el Pleno o las Secciones, ya sea de oficio o a petición fundada de la Sala Regional correspondiente, o bien de las autoridades, respecto de juicios que tengan características especiales; esto con relación al artículo 239-A del CFF, también reformado en esta ocasión.<sup>886</sup> Además, la procedencia para entidades federales coordinadas en ingresos federales; el cual sólo podía ser interpuesto por la SHCP.<sup>887</sup>

#### 4.11 Reforma fiscal de 1997

A partir de la modificación que sufrió el artículo 248 del CFF en 1997, el recurso de revisión fiscal podrá ser interpuesto por la autoridad encargada de su defensa, para la sustanciación por el TCC de la región, mediante escrito presentado ante la Sala Regional del conocimiento dentro de los siguientes quince días al en que surta efectos la notificación del acto impugnado. El recurso de revisión fiscal es de uso exclusivo para la autoridad demandada con el fin de impugnar la sentencia de nulidad emitida en única instancia, dejando al particular impugnación paralela, de ser el caso, mediante el amparo directo.

<sup>884</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 15 de diciembre de 1995, p. 18.

<sup>885</sup> La apelación, es un recurso por el que la parte vencida en la primera instancia obtiene un nuevo examen y fallo de la cuestión debatida por un órgano jurisdiccional distinto, que en la organización judicial moderna es jerárquicamente superior al que dictó la resolución recurrida (Tribunal de segunda instancia). Véase a PINA VARA, RAFAEL DE. *Op. Cit.*, 1999, p. 88.

<sup>886</sup> En el artículo 239-A se señaló: El Pleno o las Secciones del Tribunal Fiscal de la Federación, de oficio o a petición fundada de la Sala Regional correspondiente o de las autoridades, podrán ejercer la facultad de atracción, para resolver los juicios con características especiales.

I. Revisten características especiales los juicios en que:

a) El valor del negocio exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de la emisión de la resolución combatida, o

b) Para su resolución sea necesario establecer, por primera vez, la interpretación directa de una ley... Véase el Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1996. (Segunda sección) p. 11.

<sup>887</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 29 de diciembre de 1997.

La reforma de 1997 eliminó la instancia de la apelación, basada en el principio de las partes en el proceso; se modificó el artículo 248 del CFF, al grado de señalar en la fracción III inciso f), que el recurso de revisión fiscal ante el TCC procede cuando se afecte el interés fiscal de la Federación.

El Segundo Tribunal Colegiado, que emitió jurisprudencia en el sentido de que no en cualquier caso en el que se afecte el interés fiscal procede la revisión, ya que debe atenderse también al principio de la cuantía.

**Revisión fiscal. El artículo 248, fracción III, inciso f), del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1º de enero de 1997, debe ser interpretado en conjunto con la fracción I del mismo numeral para establecer la hipótesis de su procedencia.** Para establecer la procedencia del recurso de revisión fiscal en términos del artículo 248, fracción III, inciso f), del Código Fiscal de la Federación, es decir, porque se afecte el interés fiscal de la Federación, necesariamente debe actualizarse el requisito de cuantía a que se refiere la fracción I del artículo 248 del ordenamiento legal invocado, porque dicho interés, indudablemente, tiene un contenido económico (así lo ha considerado la jurisprudencia de la Suprema Corte e implícitamente se deduce del artículo 141 del Código Fiscal, relativo a las formas de garantía del interés fiscal). Ahora bien, si la intención original del legislador ha sido someter la procedencia del recurso de revisión fiscal al examen de la cuantía del asunto, es indudable que la afectación del interés fiscal de la Federación, por su contenido económico, no puede eludir este aspecto, pues de lo contrario se estaría fragmentando el contenido del artículo en cita, se desconocería el sentido original de la revisión fiscal con relación al análisis de cantidades, y se perdería el carácter selectivo y excepcional de dicho medio de impugnación.<sup>888</sup>

Inclusive, se agregó que cuando la resolución dictada dentro de un asunto tenga importancia y trascendencia, a juicio de la SHCP, y además afecte el interés fiscal de la Federación, se podrá interponer el recurso de revisión fiscal ante el TCC competente.

La importancia y trascendencia, conforme al CFF para 1997, se compone de una situación general y otra de excepción. “La general establece que la recurrente debe probar la importancia y trascendencia del asunto; y la de excepción, señala que será procedente el recurso, cuando se afecte el interés fiscal de la federación y el asunto tenga importancia por tratarse de la interpretación de leyes o reglamentos, de la interpretación de las formalidades esenciales del procedimiento, o por fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución”.<sup>889</sup>

<sup>888</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Jurisprudencia, Novena Época. Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa de Primer Circuito, Tomo: V, Junio de 1997, Tesis: I.2o.A. J/15, p. 654.

<sup>889</sup> SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Op. Cit.*, p. 609.



La jurisdicción que origina el recurso de revisión fiscal se ha fundido, pues en el artículo 249 del CFF se establece que el TCC debe decidir en la misma sesión el recurso de revisión reservado a la autoridad y el juicio de amparo interpuesto por el particular; siendo para ambos el término de interposición, el de 15 días a partir de notificada la resolución.

Asimismo, se derogó el segundo párrafo del artículo 249 del CFF, ya que ahí se determinaba, hasta antes de la reforma para 1997, que si el particular interponía juicio de amparo directo y la autoridad presentaba recurso de apelación, dentro del informe justificado el TFJFA haría del conocimiento del TCC que el acto reclamado no era definitivo.

Esta reforma implica un avance en la situación del Tribunal Fiscal de la Federación, pues sus fallos podrían ser ejecutados y ya no constituirían solamente un trámite que deberá ser agotado, para permitir que los TCC dicten la resolución que en definitiva determinará la situación del acto de autoridad que dio origen al litigio.<sup>890</sup>

Además, "las sentencias de los tribunales colegiados de circuito pronunciadas en los juicios de amparo de una sola instancia son firmes, y por lo tanto inatacables, pero en los supuestos de que en dichos fallos se decida sobre la inconstitucionalidad de una ley o cuando establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución, procede el recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia".<sup>891</sup>

Independientemente de los problemas que se han planteado con relación a la interpretación y aplicación de esos artículos, "existen serias cuestiones relacionadas con la procedencia y resolución de los juicios de amparo que promuevan los particulares contra actos del Tribunal Fiscal Federal, juicios que con frecuencia, se tramitan paralelamente al recurso de revisión fiscal".<sup>892</sup>

Particularmente, el recurso de revisión fiscal en contra de resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso administrativo constituye una institución jurídica que ha dado lugar a muy numerosos problemas, de los que son ejemplo las más de 60 tesis de jurisprudencia que su interposición ha provocado.

#### **4.12 Reforma fiscal de 2005.**

La materia fiscal se ha ido perfeccionando, en la medida en que han sido creadas las diferentes legislaciones y tribunales, responsables de su control y regulación. Con la existencia del TFJFA, se ha delimitado el área administrativa de la judicial.

<sup>890</sup> Véase a VALDEZ VILLARREAL, José Alberto. "Interpretación de la ley por parte de los Tribunales", *Revista Lecturas Jurídicas*, Año II, Vol. VII, Junio de 1998, México, p. 26.

<sup>891</sup> VÁZQUEZ ALFARO, JOSÉ LUIS. *Op. Cit.*, 1991, p. 266.

<sup>892</sup> SILVA NAVA, CARLOS DE. *Op. Cit.*, p. 608.

No se había presentado reforma importante o trascendental a la materia fiscal durante algunos años, aún cuando había sido preocupación constante del Estado, de crear un cuerpo jurídico en el que exista un plan de sistematización adecuado y evitar la dispersión; pero, aún cuando no se ha podido conseguir completamente, la inquietud de las autoridades de proponer una codificación acorde se manifiesta al crear una nueva Ley.

Desde el año 2000, el Ejecutivo presentó al Congreso de la Unión Mexicano una reforma fiscal integral, con la intención de obtener un sistema fiscal homogéneo; pero esa reforma no prosperó, y es con la expedición de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicada en el DOF el 1º de diciembre de 2005, para entrar en vigor el 1º de enero de 2006; con la que se separa completamente el título VI del CFF, especialmente a los artículos 197-263, relativos al juicio contencioso administrativo, para ser regulados por esa Ley Federal.

Contiene algunos cambios, entre ellos destaca la litis abierta<sup>893</sup> en el contencioso; toda vez que, antes de la Ley el particular que no planteaba todos los agravios en el recurso administrativo, los podía hacer valer en el juicio, pero ahora con la reforma, hasta que el recurso interpuesto sea desechado, podrá acudir en juicio, haciendo valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

Antes de la reforma, se permitía la litis abierta en el recurso de revocación, pero, a partir de este momento se permite en los juicios de nulidad.

Debe agregarse que, el fisco no suele indemnizar a los particulares por los daños y perjuicios que le ocasionan por la expedición de actos ilegales, es decir, en un juicio no había el pago de gastos y costas; actualmente se establece la posibilidad de indemnizaciones de gastos y perjuicios (tramitada de forma individual), cuando la autoridad no se allana a pesar de existir la ausencia de fundamentación y motivación; de acuerdo con la reforma al artículo 63 de la LFPCA, publicada en el DOF del 27 de diciembre de 2006.

Lo anterior, con relación a lo dispuesto en el artículo 6 de la LFPCA, en el que se establece:

"En los juicios que se tramiten ante el Tribunal no habrá lugar a condenación en costas. Cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan.

Únicamente habrá lugar a condena en costas a favor de la autoridad

---

<sup>893</sup> Existe litis abierta; cuando se dan estos elementos, primero que se trate de una resolución recaída a un recurso administrativo; que no se haya satisfecho el interés jurídico del demandante, y que existan elementos suficientes para resolver la cuestión efectivamente planteada en contra de la resolución recurrida, y la falta de alguno de estos elementos impide que se abra la litis. En cambio la litis cerrada se entiende, por regla general, como los planteamientos de las partes en confrontación con el acto de autoridad impugnado. Véase a GONZÁLEZ PÉREZ, Santiago. "Resolución plena de controversias administrativas", XIII Reunión de Magistrados, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Puebla, México, 2004, pp. 459 y 460.

demandada, cuando se controviertan resoluciones con propósitos notoriamente dilatorios.

Para los efectos de este artículo, se entenderá que el actor tiene propósitos notoriamente dilatorios cuando al dictarse una sentencia que reconozca la validez de la resolución impugnada, se beneficia económicamente por la dilación en el cobro, ejecución o cumplimiento, siempre que los conceptos de impugnación formulados en la demanda sean notoriamente improcedentes o infundados. Cuando la ley prevea que las cantidades adeudadas se aumentan con actualización por inflación y con alguna tasa de interés o de recargos, se entenderá que no hay beneficio económico por la dilación.

La autoridad demandada deberá indemnizar al particular afectado por el importe de los daños y perjuicios causados, cuando la unidad administrativa de dicho órgano cometa falta grave al dictar la resolución impugnada y no se allane al contestar la demanda en el concepto de impugnación de que se trata. Habrá falta grave cuando:

I. Se anule por ausencia de fundamentación o de motivación, en cuanto al fondo o a la competencia.

II. Sea contraria a una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad. Si la jurisprudencia se publica con posterioridad a la contestación no hay falta grave.

III. Se anule con fundamento en el artículo 51, fracción V de esta Ley.

La condenación en costas o la indemnización establecidas en los párrafos segundo y tercero de este artículo se reclamará a través del incidente respectivo, el que se tramitará conforme lo previsto por el cuarto párrafo del artículo 39 de esta Ley".

Cada parte asumirá los gastos que ocasionen las diligencias promovidas ante el TFJFA, es decir, cada parte que tramite un juicio fiscal deberá asumir sus propios gastos; salvo las excepciones que en el mismo precepto se regulan del pago de condenación de costas o la indemnización.

El artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria se señala:

"El Servicio de Administración Tributaria será responsable del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan.

El cumplimiento de la responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria establecida en el párrafo anterior, no exime a los servidores públicos que hubieran realizado la conducta que originó los daños y perjuicios de la aplicación de las sanciones administrativas que procedan en términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, así como de las penales y laborales que, en su caso, se deban imponer.

El cumplimiento de la responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria será exigible ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sustitución de las acciones que los particulares puedan ejercer de conformidad con las disposiciones del derecho federal común.

El contribuyente que solicite una indemnización deberá probar, entre los hechos de los que deriva su derecho, la lesión, la acción u omisión del Servicio de Administración Tributaria y la relación de causalidad entre ambos; así mismo, deberá probar la realidad y el monto de los daños y perjuicios.

En la misma demanda en que se controvierte una resolución o en una por separado, se podrá solicitar la indemnización a que se refiere este artículo. En relación con la documentación que se debe acompañar a la demanda, en los casos de responsabilidad, el contribuyente no estará obligado a adjuntar el documento en que conste el acto impugnado, la copia en la que obre el sello de recepción de la instancia no resuelta por la autoridad ni, en su caso, el contrato administrativo.

Las sentencias que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en materia de responsabilidad, deberán, en su caso, declarar el derecho a la indemnización, determinar el monto de los daños y perjuicios y condenar al Servicio de Administración Tributaria a su pago. Cuando no se haya probado el monto de los daños y perjuicios, la sentencia podrá limitarse a declarar el derecho a la indemnización; en este caso, el contribuyente deberá promover incidente ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la que originalmente impugnó, pidiendo la liquidación de los daños y perjuicios, una vez que tenga los elementos necesarios para determinarlos.

El Servicio de Administración Tributaria deberá indemnizar al particular afectado por el importe de los gastos y perjuicios en que incurrió, cuando la unidad administrativa de dicho órgano cometa falta grave al dictar la resolución impugnada y no se allane al contestar la demanda en el concepto de impugnación de que se trate. Para estos efectos, únicamente se considera falta grave cuando la resolución impugnada:

- I. Se anule por ausencia de fundamentación o de motivación, en cuanto al fondo o a la competencia.
- II. Sea contraria a una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad. Si la jurisprudencia se publica con posterioridad a la contestación no hay falta grave.
- III. Se anule por desvío de poder.

En los casos de responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal que rijan materias similares y los principios generales del derecho que mejor se avengan a la naturaleza y fines de la institución".

El particular que solicite el pago de daños y perjuicios deberá probar ante el TFJFA el derecho, la lesión, la acción u omisión en que incurrió la autoridad; así como el monto.

Por lo que al tema central corresponde, con la reforma se dan cambios notables; los artículos 248 y 249 del CFF pasan a ser el 63 y 64, respectivamente de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo e incluye el que las resoluciones emitidas por el Pleno o por alguna Sección de la Sala Superior; se podrá interponer el recurso de revisión, en sede del propio Pleno, Sección o Sala Regional.

Además, desaparece la revisión por la cuantía que exceda de 3500 veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal; y se elimina la procedencia del recurso de revisión fiscal, contra resoluciones dictadas por el TFJFA, en los casos de atracción a que hacia referencia el artículo 239-A del CFF.

La reforma fiscal agrega 3 párrafos al final de dicho precepto; en el primero señala la forma de presentar el escrito de expresión de agravios del recurso; por lo que corresponde al segundo, alude a la posibilidad de que quien obtuvo resolución favorable a sus intereses pueda adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, en un plazo de 15 días, contados a partir de la fecha en la que se notifique la admisión del recurso ya que la adhesión sigue la suerte procesal de éste.

El recurso de revisión fiscal deberá tramitarse en los términos previstos en la Ley de Amparo en cuanto al recurso de revisión; situación que en la disposición jurídica tributaria anterior no acontecía.

En la última reforma al artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicada en el DOF del 27 de diciembre de 2006, se agrega nuevamente el supuesto de procedencia del recurso de revisión fiscal por cuantía (3500 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal), y termina por adicionar en una fracción la procedencia de dicho recurso, por las resoluciones dictadas en materia de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.<sup>894</sup>

---

<sup>894</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 27 de diciembre de 2006 (Cuarta sección), pp. 53 y 54.

## **Conclusiones capitulares**

1. La razón para la creación del recurso de revisión fiscal, fue el que las autoridades se sintieron en desventaja frente a los particulares; ya que éstos tenían dos vías, sin quebrantarse los principios que regulaban el juicio de amparo, protector de las garantías individuales, sobrevino la revisión que invirtió la ventaja.
2. La creación de los recursos de revisión y revisión fiscal, tuvo por objeto el compensar a la autoridad en el procedimiento fiscal, por la falta de acceso al juicio de amparo, otorgándole a ésta la oportunidad de poder recurrir, excepcionalmente, sentencias adversas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que se llegaren a dictar en asuntos importantes y trascendentes.
3. El recurso de revisión fiscal distorsionó el sistema jurídico, por una parte, convirtió a la Suprema Corte de Justicia de la Nación primero, y a los Tribunales Colegiados de Circuito, después, en superiores jerárquicos de un tribunal administrativo, violentando con ello el principio equidad procesal; permitiendo que la autoridad tuviera acceso al juicio de amparo, y contrariando la esencia del mismo.
4. El recurso de revisión fiscal nace como un mecanismo que apoya a la autoridad, ante las declaratorias de ilegalidad de sus actos contenidas en las sentencias dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que ha evolucionado particularmente con las reformas sufridas a los diversos cuerpos legales.
5. Existe la posibilidad de que en el recurso de revisión fiscal se emitan resoluciones contradictorias dentro del procedimiento al resolverse en un mismo momento un recurso y un juicio, provocando así la inseguridad jurídica.
6. No puede sostenerse, que la autoridad se coloque en desventaja frente al particular al no tener ella a su alcance y sí éste, la acción de la justicia federal, ya que el objeto del juicio de amparo busca la protección de las garantías constitucionales en cuanto límites del ejercicio del poder público hacia los gobernados, pero no la actuación frente a otra autoridad, así sea en una segunda instancia de carácter judicial.

## Fuentes bibliográficas capitulares

### I. Obras generales

1. ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO. *El proceso tributario en el derecho mexicano*, Textos Universitarios, Editorial Porrúa, México, 1977, 451 pp.
2. BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Derecho procesal fiscal*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1990, 740 pp.
3. CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO. *Ciencia financiera y derecho tributario*, México, Propiedad del Tribunal Fiscal de la Federación, Vol. 1, Primera edición, Colección de Estudios Jurídicos, 1981, 221 pp.
4. FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Introducción al estudio del proceso tributario en el derecho mexicano*, Editado por el IIJ, UNAM, México, 1969, 1055-1139 pp.
5. GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. *Derecho procesal administrativo mexicano*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1997, 1180 pp.
6. HEDUÁN VIRUES, DOLORES. *Las funciones del tribunal fiscal de la Federación*, Compañía Editorial Continental, México, 1961, 325 pp.
7. LERDO DE TEJADA, FRANCISCO. *Código fiscal de la federación, Comentado y anotado*, Segunda edición, Editorial Centro de Investigación Tributaria, México, 1972, 372 pp.
8. MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. *El recurso administrativo en México*, Sexta edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 251 pp.
9. NAVA NEGRETE, ALFONSO. *Derecho procesal administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1959, 365 pp.
10. PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Derecho procesal fiscal*, Tercera edición, Textos Universitarios, México, 1977, 292 pp.
11. RODRIGUEZ DE LA MORA, FERNANDO. *Comentarios al nuevo código fiscal de la federación*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1967, 52 pp.
12. SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Los medios de impugnación en materia administrativa*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 829 pp.
13. VÁZQUEZ ALFARO, JOSÉ LUIS. *Evolución y perspectiva de los órganos de jurisdicción administrativa en el ordenamiento mexicano*, Editado por el IIJ, UNAM, México, 1991, 294 pp.

### II. Artículos, Ensayos.

1. AZUARA SALAS, Enrique. "Comentarios sobre las reformas al Código Fiscal de la Federación", *Revista de la ECEA*, ITESM, Tomo XIX, No. 74, 1957, Monterrey, México.

2. AZUELA GUITRÓN, Mariano. "Recursos en el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación", *Academia de Derecho Fiscal del Estado de Nuevo León, A. C.*, 1979, México, 5-27 pp.
3. CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso. "La vertiente de la justicia administrativa federal de 1936 a 1990, Una opinión sobre su cauce futuro", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año 11, Número 15, Marzo-1989, México, 77-82 pp.
4. GARZA, SERGIO Francisco De La. "Recursos administrativos", *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, México, 1988, 25-39 pp.
5. GONZÁLEZ PÉREZ, Santiago. "Resolución plena de controversias administrativas", XIII Reunión de Magistrados, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Puebla, 2004, México, 780 pp.
6. JIMÉNEZ CARRASCO, Jorge. "La facultad de atracción de la sala superior del Tribunal Fiscal de la Federación", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Número 5, Mayo de 1988, México, 149-154 pp.
7. LANDA DURAN, Gabriela M. "El recurso de revisión en materia fiscal", *Revista Alegatos*, Eón Editores, 10-Sep/Dic-1988, México, 160 pp.
8. MARTÍNEZ ROSASLANDA, Sergio. "El recurso de revisión como medio para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación", *Revista Jurídica*, Número 20, 1990-1991, México, 719 pp.
9. ORTÍZ HIDALGO, Luis. "El recurso de revisión fiscal", *Revista el Foro*, Número 2, 1988, México, 145-149 pp.
10. QUINTERO BECERRA, José Antonio. "Algunas consideraciones sobre el recurso de revisión ante el Tribunal Fiscal de la Federación", *Justicia Administrativa*, 1988, México, 93-102 pp.
11. RESÉNDIZ NÚÑEZ, Cuauhtémoc. "El recurso de revisión en materia fiscal", *Revista Lex*, Año II, Número 18, Dic-1996, México, 23-26 pp.
12. SILVA NAVA, Carlos De. "Los recursos de revisión y de revisión fiscal y el juicio de amparo", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo II, 1982, México, 607-613 pp.
13. VALDEZ VILLARREAL, José Alberto, "Interpretación de la ley por parte de los tribunales", *Revista Lecturas Jurídicas*, Año II, Vol. VII, Junio de 1998, México, 84-97 pp.
14. VICTORIA MALDONADO, Héctor José. "Análisis exegético del recurso de revisión previsto en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación", *Revista de la Facultad de Derecho*, Número 7, Junio de 1991, México, 99 pp.



15. VILLALOBOS ORTÍZ, María del Consuelo. "La defensoría de oficio ante el Tribunal Fiscal de la Federación", *Justicia Administrativa*, 1988, México, 81-91 pp.

### **III. Diccionarios**

1. *Diccionario jurídico mexicano*, Décima novena edición, México, Porrúa, 2005.
2. PINA VARA, RAFAEL DE. *Diccionario de derecho*, Vigésimo séptima edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 525 pp.

### **IV. Legislación**

- Anteproyecto del Código Fiscal de la Federación. 30 de diciembre de 1966.
- Código Fiscal de la Federación. 1938.
- Código Fiscal de la Federación. 1967.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 1857.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 1917.
- Exposición de Motivos del Código Fiscal de la Federación. 1967.
- Ley de Amparo. 1984.
- Ley de Amparo. 1986.
- Ley de Justicia Fiscal. 1936.
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. 2008.
- Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. 2 de noviembre de 1917.
- Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. 1984.
- Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. 1967.

### **V. Diarios Oficiales**

1. Diario Oficial de la Federación. 16 de abril de 1924.
2. Diario Oficial de la Federación. 2 de agosto de 1924.
3. Diario Oficial de la Federación. 27 de mayo de 1926.
4. Diario Oficial de la Federación. 7 de junio de 1926.
5. Diario Oficial de la Federación. 13 de febrero de 1929.
6. Diario Oficial de la Federación, 14 de febrero de 1930.
7. Diario Oficial de la Federación. 18 de enero de 1934.
8. Diario Oficial de la Federación. 31 de agosto de 1934.

9. Diario Oficial de la Federación. 31 de agosto de 1936.
10. Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1946.
11. Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1948.
12. Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1949.
13. Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1950.
14. Diario Oficial de la Federación. 25 de octubre de 1967.
15. Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1968.
16. Diario Oficial de la Federación. 8 de octubre de 1974.
17. Diario Oficial de la Federación. 2 de febrero de 1978.
18. Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1979.
19. Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1980.
20. Diario Oficial de la Federación. 10 de agosto de 1987.
21. Diario Oficial de la Federación. 25 de octubre de 1993.
22. Diario Oficial de la Federación. 15 de diciembre de 1995.
23. Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1996.
24. Diario Oficial de la Federación. 29 de diciembre de 1997.
25. Diario Oficial de la Federación. 27 de diciembre de 2006.

## **VI. Jurisprudencia**

- Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Quinta Época, Tomo: LXVI, p. 219.
- Quinta Época, Segunda Sala, Tesis aislada, Materia: Administrativa, Fuente: Informes, Tomo: Informe 1948, p. 133.
- Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tesis aislada, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo: 38 Sexta Parte, p. 71.
- Amparo en revisión 8803/18, ejecutoria de 20 de junio de 1949.
- Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Segunda Sala, Tesis Aislada, Materia: Administrativa, 31 Tercera Parte, p. 49
- Apéndice de 1995, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Quinta Época, Segunda Sala, Tomo III, Parte HO, Tesis: 1194, p. 939.

### **Hipótesis del capítulo**

1. Si la interposición del recurso de revisión fiscal es exclusiva de las autoridades; existe equidad procesal para los sujetos de la relación jurídico tributaria.
2. Si el recurso de revisión fiscal es un medio ordinario de defensa, puede equipararse con un medio de defensa extraordinario como el juicio de amparo.
3. Si el recurso de revisión fiscal se origina para evitar una inequidad procesal para las partes en materia fiscal, luego entonces, existe una figura equiparable en otro sistema jurídico con ese medio de defensa.

### **Objetivo capitular**

En este capítulo se pretende analizar una serie de tópicos fundamentales que permitan distinguir el recurso de revisión fiscal regulado en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y establecer si existe equidad en su interposición entre los sujetos de la relación jurídico tributaria.

Además, realizar un estudio comparativo del recurso de revisión fiscal entre el sistema jurídico mexicano, español, italiano, alemán y francés.

## **Introducción capitular**

Los recursos administrativos constituyen una parte importante y fundamental de la materia fiscal; se presentan de manera abundante en el Estado moderno, como medios legales necesarios, sin ser exclusivos del sistema jurídico mexicano.

Aún con los diferentes estudios realizados por algunos escritores al recurso de revisión fiscal (desde su origen en 1946); y a las reformas de las disposiciones fiscales que lo han regulado a través del tiempo; no se ha establecido de manera directa su reforma.

Se describe la importancia de su origen, así como la particularidad de la interposición exclusiva de las autoridades, y la equiparación que se realiza con el juicio de amparo.

El sistema jurídico mexicano, entraña un claro acercamiento al modelo francés, pues bien, se presenta un análisis comparativo al sistema jurídico español, italiano, alemán y francés que permita identificar la existencia de algún medio de defensa que tenga las características del recurso de revisión fiscal.

## CAPÍTULO QUINTO

### La inequidad tributaria del recurso de revisión fiscal

#### 5. El artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

Los constantes cambios legislativos que se han dado en la materia fiscal en los años recientes, provocan necesariamente controversias sobre la interpretación y aplicación de las nuevas disposiciones, las cuales en ocasiones tardan años en ser resueltas.

Las reformas, adiciones y modificaciones a la norma, la conveniencia y oportunidad de esos cambios legislativos, permite cuestionar sobre las consecuencias de los mismos; así como el respeto a los principios fundamentales del sistema jurídico como los de seguridad y certidumbre jurídicos.<sup>895</sup>

Con la reforma al CFF de 2005, publicada el 1º de enero de 2006, se separa el Título VI para crear la LFPCA; en ella se agrega y modifica el tema central de esta investigación, es decir, el recurso de revisión fiscal, regulado actualmente en los artículos 63 y 64 de dicho ordenamiento jurídico.

Ha sido tarea constante el profundizar las características del recurso de revisión fiscal, en el artículo 63 de la LFPCA, se establece que:

“Las resoluciones emitidas por el Pleno, las Secciones de la Sala Superior o por las Salas Regionales que decreten o nieguen el sobreseimiento, las que dicten en términos de los artículos 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 6o. de esta Ley, así como las que se dicten conforme a la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado y las sentencias definitivas que emitan, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica o por la entidad federativa coordinada en ingresos federales correspondiente, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede del Pleno, Sección o Sala Regional a que corresponda, mediante escrito que presente ante la responsable, dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta sus efectos la notificación respectiva, siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos:

I. Sea de cuantía que exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la resolución o sentencia.

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

<sup>895</sup> Véase a HERNÁNDEZ CARMONA, Edgar. *Op. Cit.*, 1982, p. 151.

II. Sea de importancia y trascendencia cuando la cuantía sea inferior a la señalada en la fracción primera, o de cuantía indeterminada, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso.

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

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

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

V. Sea una resolución dictada en materia de comercio exterior.

VI. Sea una resolución en materia de aportaciones de seguridad social, cuando el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integren la base de cotización o sobre el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo o sobre cualquier aspecto relacionado con pensiones que otorga el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

VII. Sea una resolución en la cual, se declare el derecho a la indemnización, o se condene al Servicio de Administración Tributaria, en términos del artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

VIII. Se resuelva sobre la condenación en costas o indemnización previstas en el artículo 6 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

IX. Sea una resolución dictada con motivo de las reclamaciones previstas en la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado.

En los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso podrá ser interpuesto por el Servicio de Administración Tributaria, y por las citadas entidades federativas en los juicios que intervengan como parte.

Con el escrito de expresión de agravios, el recurrente deberá exhibir una copia del mismo para el expediente y una para cada una de las partes que hubiesen intervenido en el juicio contencioso administrativo, a las que se les deberá emplazar para que, dentro del término de quince días, comparezcan ante el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca de la revisión a defender sus derechos.

En todos los casos a que se refiere este artículo, la parte que obtuvo resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, dentro del plazo de quince días contados a partir de la fecha en la que se le notifique la admisión del recurso, expresando los agravios correspondientes; en este caso la adhesión al recurso sigue la suerte procesal de éste.

Este recurso de revisión deberá tramitarse en los términos previstos en la Ley de Amparo en cuanto a la regulación del recurso de revisión”.

Dicho precepto, se analizará en toda y cada una de sus partes, por lo que se describe de la siguiente manera:

El recurso de revisión fiscal es propio de las autoridades administrativas federales; y su interposición se realizará ante el TCC competente; o bien, se podrá presentar en sede del Pleno, Sección o Sala Regional del TFJFA e impugnar a través del escrito que se presente, dentro de los 15 días siguientes al en que surta efectos la notificación del fallo discutido; ajustándose a lo dispuesto por el artículo que se presenta.

No obstante, “es evidente que el Tribunal asume mayores atribuciones para impartir la justicia pronta y expedita, que en esta materia cobra mayor significación para las partes, ya que la interposición de este recurso según su regulación actual, puede hacerse valer por la autoridad fiscal en contra de una resolución definitiva”,<sup>896</sup> o por la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica.

Del primer párrafo del artículo 63 de la LFPCA, se desprende la figura jurídica del sobreseimiento, toda vez que, en contra de las resoluciones emitidas por el Pleno, las Secciones o la Sala del TFJFA, que concedan o nieguen el sobreseimiento procederá el recurso de revisión fiscal; del cual se inicia por decir que “deriva del latín *supersedere*; (*super*, sobre y *sedere*, sentarse) que significa cesar, desistirse”,<sup>897</sup> desistir de la pretensión o empeño que se tenía, cesar el cumplimiento de una obligación,<sup>898</sup> esto es, “la resolución judicial por la cual se declara que existe un obstáculo jurídico o de hecho

<sup>896</sup> ORTÍZ HIDALGO, Luis. *Op. Cit.*, 1988, pp. 145 y 146.

<sup>897</sup> FLORESGÓMEZ GONZÁLEZ, FERNANDO y CARVAJAL MORENO, GUSTAVO. *Op. Cit.*, 1997, p. 146.

<sup>898</sup> *Diccionario de la Lengua Española. Op. Cit.*, 2001, p. 1412.



que impide la decisión sobre el fondo de la controversia”,<sup>899</sup> existe un obstáculo jurídico que restringe se decida sobre el fondo del asunto.

Surge entonces el sobreseimiento que, “sin interpretar la contienda, termina el proceso, lo que también es factible, cuando alguna cuestión previa al juzgamiento, hace improcedente el fallo, lo impide u obstaculiza”.<sup>900</sup>

El sobreseimiento supone la existencia del proceso, por cuanto a que lo extingue de manera prematura, bien sea en cualesquiera de las fases de su realización, bien cuando ha llegado a su etapa final, e impedir que se dicte la correspondiente sentencia de mérito.

El sobreseimiento es “la detención del caso de un proceso por falta de alguno de sus elementos constitutivos de carácter fundamental”.<sup>901</sup>

Máximo Castro ha dicho que, “el sobreseimiento es el fenómeno procesal que, dimanado de un acto jurisdiccional, genera la finalización de una instancia, en cualquier estado en que se encuentre el juicio respectivo”.<sup>902</sup>

El maestro Ignacio Burgoa formula una definición genérica formal: “Es un acto procesal proveniente de la potestad jurisdiccional, que concluye una instancia judicial, sin resolver el negocio en cuanto al fondo, sustantivamente, sino atendiendo a circunstancias o hechos ajenos, o al menos diversos, de lo substancial de la controversia subyacente o fundamental”.<sup>903</sup>

En el CFF no se dio una definición de lo que debe entenderse por sobreseimiento, mucho menos lo hace la LFPCA, sino que procediendo en una forma casuística, señala las diversas hipótesis en las cuales procede sobreseer el juicio, enumerándolas en los artículos 8 y 9, respectivamente.<sup>904</sup>

A pesar de este aspecto casuístico, en el artículo 9 fracción VI de la LFPCA se establece una hipótesis que contiene lo que se considera son los elementos básicos del sobreseimiento.

En concepto de Arreola Ortiz y el propio, “esta hipótesis sintetiza la esencia del sobreseimiento, ya que por disposición legal constituye impedimento para que el órgano jurisdiccional pueda conocer el fondo de la controversia, originando por ello que el juicio

<sup>899</sup> FIX-ZAMUDIO, Héctor. Voz Sobreseimiento, *Diccionario jurídico mexicano*. Op. Cit., 2005, p. 3494. Véase a SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. Op. Cit., p. 181.

<sup>900</sup> BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. Op. Cit., 1990, p. 252.

La diferencia entre improcedencia y sobreseimiento radica solamente en la época en que acaece o se conoce el motivo. Si es antes de la demanda, produce declaración de improcedencia, si es después, produce declaración de sobreseimiento. Véase a BORDOA REYES, ALFREDO. *El sobreseimiento en el juicio de amparo por inactividad procesal*, Editorial Velux, México, 1957, p. 8.

<sup>901</sup> CASTRO, Máximo. “Del sobreseimiento en el juicio ejecutivo”, en *Estudios de Derecho Procesal en honor de Hugo Alsina*, Ediar Editores, Buenos Aires, 1946, p. 1.

<sup>902</sup> *Ibidem*. p. 8.

<sup>903</sup> BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. Op. Cit., 2004, p. 408.

<sup>904</sup> Véase el artículo 8 y 9 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Vigente en 2008.

termine prematuramente, esto es, que no arribe a su terminación normal mediante una sentencia definitiva que analice el fondo del negocio, en razón del impedimento que existe para tal efecto".<sup>905</sup>

Queda el sobreseimiento como la terminación anticipada del juicio, por que no existe posibilidad de concluirse en forma normal.

Se dice anticipada, porque el juicio normalmente concluye con una resolución definitiva que resuelve las pretensiones del accionante, pero, en el sobreseimiento no va a ser posible estudiar esas pretensiones, ya que por disposición expresa de la LFPCA, pueden dictarse antes de que se hubiere cerrado la instrucción, en cualquier etapa del juicio, una vez que la causal que lo origine se presente.

El Magistrado instructor de la Sala del TFJFA puede emitir una resolución o un acuerdo de sobreseimiento; dependiendo de la naturaleza de la causal de sobreseimiento que la origine, ya que el magistrado resuelve de todas las causales de sobreseimiento que se presenten, excepto en la revocación administrativa y en el desistimiento, en cuyos casos dicta el sobreseimiento.

El desistimiento en materia fiscal "sólo debe comprender al ejercicio de la acción y no a la acción misma, toda vez que únicamente existe desistimiento o renuncia de la acción, cuando no se ejerce en el término o plazo que la ley señala para tal efecto, de manera que si la acción fue ejercida en tiempo y ya en el juicio se desiste de ella el actor, pero el término o plazo aún no concluye, no puede, en estricta lógica, considerarse que el desistimiento lo haya sido de la acción, pues ésta es susceptible de ser ejercida de nueva cuenta en tanto subsista el plazo o término que la ley da para tal efecto".<sup>906</sup>

Hay desistimiento o renuncia de la acción, cuando no se ejercita la acción en el plazo que establece la disposición legal para tal efecto, y sin que concluya el plazo en el juicio el actor se desiste de ella; y para el caso de ejercerla nuevamente, tendrá que subsistir el plazo que se le otorgó para ejercerla.

Bajo una significación común, se dice que "el desistimiento estriba en abdicar de un derecho o en abandonar una acción; el desistimiento de la pretensión sostenida viene a ser, una renuncia a la actuación y tutela del derecho de fondo invocado, no requiere en lo absoluto de la conformidad de la contraparte, ya que es bastante la unilateral manifestación del renunciante".<sup>907</sup>

<sup>905</sup> ARREOLA ORTÍZ, Leopoldo. "El sobreseimiento en el juicio fiscal", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año VI, Número 70, 3ª época, Oct. 1993, México, p. 56.

<sup>906</sup> *Ibidem*. p. 78.

<sup>907</sup> CORTÉS FIGUEROA, CARLOS. *En torno a teoría general del proceso*, Tercera edición, Cárdenas Editor, México, 1994, p. 298.

Hay dos tipos de desistimiento, en primer lugar el desistimiento de la instancia como conjunto de actos de procedimiento, en el que puede generarse la finalización de la serie procedimental, y en segundo lugar se presenta el desistimiento de la pretensión o pretensiones sostenidas, que puede acarrear la finalización anormal del proceso; siempre que el desistimiento sea planteado de acuerdo con los lineamientos legales correspondientes.

Para Prieto Castro “la renuncia es la declaración de que no se acudirá al recurso, por lo cual es más bien una renuncia al derecho de recurso, formulada antes de recaer la sentencia de primera instancia, que pudiera impugnarse, o después. El efecto de la renuncia es contar ya anticipadamente con la firmeza de la sentencia”.<sup>908</sup>

Con el desistimiento se abandona la acción y con la renuncia no se agotará el medio de defensa a que se tiene derecho.

Retomando la figura del sobreseimiento “el momento en que se extingue el proceso por sobreseimiento, en el que desaparecen todos los efectos procesales que podían haberse causado como consecuencia de la instauración del juicio de nulidad, retrotrayéndose las cosas a la situación que guardaban antes del inicio del juicio; por el otro, deja intocado el problema del fondo que se planteó en la controversia, pero, el proceso en sí surte efectos hasta el momento en el que el mismo es concluido, ya que el sobreseimiento no debe llegar al punto de borrar los efectos producidos por el proceso en el lapso en el que existió; lo que lleva a concluir que la acción, una vez ejercida, se agota, al margen de que exista o no oportunidad para su ejercicio”.<sup>909</sup>

Estos dos efectos marcan su distinción, primero el sobreseimiento extingue el proceso, dejando las cosas como estaban antes del inicio del juicio, en este caso del juicio de nulidad; y luego porque no se aborda el problema que se plantea de fondo, surte efectos para los que en el proceso intervinieron hasta que el asunto es concluido.

## 5.1 La cuantía del asunto

Existe además, un primer criterio económico de procedencia del recurso de revisión fiscal, y es el que atiende a la cuantía, al indicar de forma general en la primera fracción del precepto, que en el caso de contribuciones que deban determinarse por periodos inferiores a doce meses, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el periodo que corresponda y multiplicar el cociente por doce.<sup>910</sup>

---

<sup>908</sup> PRIETO-CASTRO FERRANDIZ, L. *Derecho procesal civil*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1964, pp. 584 y 585.

<sup>909</sup> *Ibidem*. p. 79.

<sup>910</sup> Véase el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Vigente en 2008.

Bien podría acontecer que el término de la cuantía requiera mayor atención; toda vez que hay que notar que desde la creación del recurso de revisión fiscal (1946), se ha limitado la procedencia del mismo conforme a la cuantía, que en ciertos periodos de vigencia de las diferentes normas fiscales la interposición de este medio de defensa, mostró asuntos de poca y mucha cuantía; y que si se toma en cuenta que se apoya en el salario mínimo general vigente, éste ha cambiado constantemente, por lo que definitivamente refleja su atención.

Tan solo en 1946 se establece una cuantía de 50 mil pesos o mayor, para 1948 se reduce a 5 mil pesos; pero en 1949 se incrementa a 20 mil pesos o mayor; como se observa en un periodo reducido se cambia la cuantía del asunto que permitiera la interposición del recurso de revisión fiscal; sin establecerse el motivo de su incremento o reducción.

En 1967 aumenta a 500 mil pesos, y para 1980 llega a considerar un millón de pesos, pero a partir de 1983 se cambia nuevamente la cuantía con base en el salario mínimo elevado al año.

Con la reforma del 1º de diciembre de 2005 al artículo 63 del CFF, el primer párrafo de esta fracción desaparece y deja de considerar la cuantía que exceda de 3500 veces el salario mínimo general del área geográfica correspondiente, al momento de emitirse la resolución; es decir, se multiplicaba el valor del salario mínimo considerado hasta noviembre de 2005 en \$48.00 por 3,500 veces, dando una cuantía aproximada del asunto de \$168,000.00; pero, esta posibilidad hoy desaparece.

El 27 de diciembre de 2006, nuevamente se reforma el precepto y se vuelve a presentar para la procedencia del recurso de revisión fiscal que la cuantía del asunto exceda de 3500 veces el salario mínimo general del área geográfica correspondiente.<sup>911</sup>

Lo cual quiere decir, que la cuantía no puede ser diferente en todos los casos. Lo que genera que se especifique en una cantidad exacta, para que el recurso de revisión fiscal sea interpuesto.

El recurso de revisión fiscal por regla general será procedente cuando en el asunto se obtenga la cuantía de la forma señalada, y como excepciones a dicha regla se establecen como supuestos de procedibilidad del recurso de revisión fiscal todos los demás del precepto.

---

<sup>911</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 27 de diciembre de 2006, (Cuarta sección), p. 53.

### 5.1.1 La importancia y trascendencia

En la hipótesis de la procedencia del recurso de revisión fiscal por lo que hace a la importancia y trascendencia del asunto, resulta conveniente establecer, si son figuras relacionadas o independientes entre sí; llama la atención, lo que los doctrinarios más destacados han señalado respecto de estos términos. Mariano Azuela ha dicho que "importante era un asunto excepcional y un asunto excepcional era aquel en el que el problema que se planteaba no se daba en todos los asuntos, ni siquiera en la mayoría, sino sólo en uno que otro.

Trascendente, era aquello de tal significación, que repercutiría en resultados de índole grave. Si con rigor se mezclan los contenidos de la importancia y trascendencia, prácticamente en ningún asunto se pueden dar simultáneamente, lo que permitió y ha permitido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación usar de amplia discrecionalidad en aquellos asuntos que llegan en revisión fiscal ante ella, admitiendo los que considera conveniente y rechazando los demás".<sup>912</sup>

La importancia es la condición excepcional de un asunto, que no se daba comúnmente, esto es, poco común, poco probable de presentarse; y trascendente, viene a ser la afectación del resultado de un asunto.

Esto lo confirma la jurisprudencia del Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, que señala:

**Revisión fiscal.** Párrafo tercero del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación. La importancia y trascendencia del asunto, debe razonarse separadamente. Para demostrar la importancia y trascendencia a que alude el tercer párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, con el fin de justificar la procedencia del recurso, deben exponerse separadamente las razones por las cuales el asunto es de importancia y también las que demuestren su trascendencia, pero no en forma conjunta, pues se trata de dos requisitos que al estar unidos con la conjunción copulativa "y", según se advierte de la simple lectura del precepto invocado, implica que se trata de dos requisitos y por lo mismo, la autoridad está obligada a razonarlos separadamente.<sup>913</sup>

Asimismo, "la importancia puede quedar desligada de la trascendencia, ya porque el asunto carezca de consecuencias, o porque aun existiendo éstas, las mismas no sean graves o muy importantes".<sup>914</sup>

<sup>912</sup> AZUELA GUITRÓN, MARIANO. *Op. Cit.*, 1979, p. 25.

<sup>913</sup> Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Jurisprudencia, Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, 67, Julio de 1993, Tesis: V.1o. J/20, p. 47.

<sup>914</sup> LUCERO ESPINOSA, MANUEL. *Op. Cit.*, pp. 279 y 280.

La importancia y trascendencia son dos conceptos, en el primero se trata de un caso notoriamente excepcional y la trascendencia implica que la resolución que se dicte se reflejará con consecuencias de índole grave o muy importante en casos posteriores.

El Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito interpretó tales términos, en la jurisprudencia dictada en el Semanario Judicial de la Federación, al mencionar:

**Revisión fiscal. Concepto de importancia y trascendencia del asunto.**

La importancia y trascendencia a que se refiere el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación radica en el asunto en sí mismo considerado y no en la forma en que se resolvió. Ahora bien, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, las acepciones gramaticales de importancia y trascendencia son las siguientes: **Importancia:** Calidad de lo que importa, de lo que es muy conveniente o interesante o de mucha entidad o consecuencia. **Trascendencia:** Resultado, consecuencia de índole grave o muy importante. Estas acepciones, dan como resultado que deba considerarse que se está en presencia de un asunto que reúne los requisitos de importancia y trascendencia en aquel negocio respecto del cual se puede justificar la necesidad de ser revisado en segunda instancia, mediante razones que no puedan ni podrían formularse en la mayoría de los negocios y menos en la totalidad de los asuntos, porque de aceptar lo contrario, se trataría de un asunto común y corriente y no de importancia y trascendencia en el sentido que establece la ley.<sup>915</sup>

Se tiene que, la concepción gramatical de la importancia como la calidad de lo que importa, de lo que es muy conveniente o interesante, y que por trascendencia mira a la gravedad de las consecuencias del asunto.

En el artículo 63 de la LFPCA no se establece expresamente que los tribunales colegiados sean competentes para valorar si la importancia y trascendencia de un asunto queda debidamente acreditada. En virtud de que dicho medio impugnativo se sujetará a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la CPEUM fije para la revisión en amparo directo, la facultad para valorar los requisitos aludidos y así poder determinar la procedencia del recurso de revisión, se encuentra establecida en el artículo 90 de la Ley de Amparo, que otorga competencia a los tribunales colegiados para calificar la procedencia de la instancia.<sup>916</sup>

En la interposición del recurso de revisión fiscal "quien deberá el argumento de justificación por importancia y trascendencia, es la propia autoridad que tuvo a su cargo la defensa del asunto en el procedimiento contencioso administrativo, sin caer en la

---

<sup>915</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Jurisprudencia, Novena Época, Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Tomo: II, Diciembre de 1995, Tesis: VI.3o. J/1, p. 442.

<sup>916</sup> Véase el artículo 90 de la Ley de Amparo. Vigente en 2008.

excusa de que debido a la carga de trabajo o a los breves términos procesales, no se realizó una defensa adecuada dentro del procedimiento contencioso administrativo”.<sup>917</sup>

La excepcionalidad de la procedencia del recurso de revisión fiscal se sustenta, a su vez, “en la importancia y trascendencia de cada caso, lo que significa que un asunto es excepcional precisamente por ser importante y trascendente. La determinación de cuándo se está en presencia de un asunto excepcional por su importancia y trascendencia, puede hacerse por exclusión, estableciéndose que se encontrarán en esa situación aquellos negocios en que su importancia y trascendencia se puedan justificar medianamente razones que no podrían formularse en la mayoría, ni menos en la totalidad de los asuntos, pues en ese caso se trataría de un asunto común y corriente y no de importancia y trascendencia, en el sentido que se establece en la ley”.<sup>918</sup>

De ahí que, “los asuntos importantes y trascendentes tienen la excepcionalidad de la procedencia del recurso de revisión fiscal, y en caso contrario sólo son asuntos comunes y corrientes, todo asunto litigioso es importante y debe recibir igual trato procesal, dirigido al restablecimiento del orden jurídico violado, más aún, cuando su trasgresión se imputa a una autoridad, lo que es dato constante en esos juicios”.<sup>919</sup>

### **5.1.2 Procedencia del recurso de revisión fiscal**

Para el caso de que no sea posible demostrar la importancia y trascendencia del asunto ante el TFJFA por parte de las autoridades demandadas, en la LFPCA se establece como suficiente que el asunto cumpla con algunos de los incisos de la fracción III, del artículo 63 de la LFPCA, para que sea procedente el recurso de revisión fiscal; siempre y cuando la resolución impugnada en juicio de nulidad hubiera sido emitida por la SHCP o por las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales.

Por lo que corresponde a las situaciones contempladas en los incisos a) al f), contenidos en la fracción III, de ese precepto jurídico se tiene que:

En el inciso a) la procedencia del recurso de revisión fiscal se dará cuando se trate de interpretación de leyes o reglamentos esenciales de las contribuciones, lo que indica que se trata de posibles lagunas en ley o imprecisiones que permiten diversas interpretaciones. Al determinar el TCC del conocimiento la interpretación correspondiente al resolver el recurso respectivo; da lugar a un procedimiento de unificación de criterios respecto de tal tipo de asuntos.

---

<sup>917</sup> SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Op. Cit.*, p. 601 y 602.

<sup>918</sup> ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO. *Op. Cit.*, 1977, p. 319.

<sup>919</sup> HEDUAN VIRUES, DOLORES. *Op. Cit.*, 1971, p. 279.

El recurso de revisión fiscal es procedente siempre y cuando “lo que se controvierta sea la interpretación de una norma legal y no su aplicación. Si se controvierte la aplicación de la ley, ello será motivo de que se considere que es improcedente la revisión interpuesta, y se deseche por tal motivo”.<sup>920</sup>

El Cuarto Tribunal Colegiado del Primer Circuito en jurisprudencia ha indicado que:

**Revisión fiscal. La interpuesta con fundamento en el párrafo cuarto del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es improcedente si del texto de la sentencia se advierte que lo que se cuestiona es la aplicación y no la interpretación de una ley.** El cuarto párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, establece entre las condiciones de procedencia del recurso de revisión interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que el asunto verse sobre la interpretación de leyes o reglamentos, por lo que en el fallo recurrido debe advertirse si el órgano juzgador asignó a un precepto legal o reglamentario un significado específico que, además, invocó como apoyo para resolver el negocio, lo que se traduce en una interpretación; o si bien, la decisión de la controversia se ajusta al supuesto legal rector del hecho, sin necesidad de que el juzgador asigne un determinado sentido al lenguaje normativo que no esté comprendido en el texto del precepto legal, lo que evidentemente se reduce a la aplicación de la ley, para que, en caso de estar en este último supuesto, el recurso de revisión interpuesto con fundamento en el párrafo cuarto del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, sea improcedente y deba ser desechado.<sup>921</sup>

La procedencia del recurso de revisión fiscal se apoyará en el significado específico que lleva a una interpretación de la Ley o Reglamento; y en caso contrario, el recurso así interpuesto, es improcedente y debe desecharse.

Los tratadistas se han preocupado por precisar la diferencia existente entre interpretación e integración de una ley. “La interpretación supone la investigación de lo que el legislador ha querido decir y ha dicho efectivamente, en una particular regla de derecho. La integración consiste en colmar una laguna existente en la ley, mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso”.<sup>922</sup>

A través de la interpretación se conoce lo que el legislador ha querido decir de una situación jurídica en concreto, mientras que la integración viene a cubrir la laguna existente en la ley.

<sup>920</sup> SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Op. Cit.*, pp. 606 y 607.

<sup>921</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Jurisprudencia, Novena Época, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo: III, Marzo de 1996, Tesis: I.4o.A. J/2, p. 823.*

<sup>922</sup> MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. *Op. Cit.*, 1997, p. 133.



En el campo fiscal, “por disposición expresa de la ley, hay normas que no admiten interpretación. Es decir, que en el caso de estas disposiciones, si los hechos a los que se pretende aplicar la norma no coinciden exactamente con la hipótesis legal, sencillamente no se encuentran sujetos a ella”.<sup>923</sup>

En el artículo 5 del CFF se delimitan cuáles son las normas que establecen cargas a los particulares, y define que son aquellas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Obviamente deberán incluirse entre las que establecen cargas a los particulares, las que se mencionan al principio del artículo y que se refieren a las que fijan infracciones y sanciones y las que señalan excepciones a las anteriores.<sup>924</sup>

Los elementos constitutivos de la contribución considerados por la doctrina, efectivamente son el sujeto,<sup>925</sup> el objeto,<sup>926</sup> la base gravable<sup>927</sup> o imponible y la tasa o tarifa.<sup>928</sup>

Se entiende que las otras disposiciones fiscales pueden ser interpretadas con cualquier método de interpretación jurídica, es decir, en aquellas normas que no sean de las reservadas a esta forma de aplicación, se puede utilizar cualquiera de los métodos de interpretación que no sean contrarios a la materia fiscal y que permita integrar la norma en este campo. Lo que equivale a decir que puede haber ocasiones en las que se deba hacer una interpretación de la norma fiscal, y aplicar ésta a un cierto caso, aunque la letra de la ley no coincida exactamente con las circunstancias concretas de la especie.<sup>929</sup>

Por sujeto se entiende como ha quedado descrito “toda persona obligada a contribuir al gasto público al momento de materializarse el hecho imponible, y que esa persona encuadre en forma innegable dentro de alguno de los supuestos que la ley impositiva señale; es decir, es el destinatario de la norma jurídica”.<sup>930</sup>

<sup>923</sup> NAVARRO BAÑUELOS, Ramón. “El Código Fiscal de la Federación y la fiscalización coordinada, *Revista Indetec*, México, 1994, p. 33.

<sup>924</sup> Véase el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

<sup>925</sup> Algunos estudiosos del Derecho Fiscal consideran al sujeto pasivo o contribuyente como un elemento de la contribución; y algunos otros no, entre ellos Jiménez Carrasco al decir que la contribución o tributo en su acepción unánimemente aceptada es una prestación obligatoria, una prestación pecuniaria coactiva exigida por el poder público y que en el mundo fáctico da lugar a relaciones jurídicas. En consecuencia la contribución existe como Institución Jurídica; y, personas a cuyo cargo es la obligación de enterar un tributo y cumplir con otros deberes en atención a su situación jurídica o de hecho prevista en las leyes. En este orden de ideas el sujeto pasivo y el sujeto activo de la relación jurídica tributaria no pueden ser considerados como elementos de la contribución. Véase a JIMÉNEZ CARRASCO, Jorge. *Op. Cit.*, p. 151.

<sup>926</sup> El objeto es la materia sobre la cual recae el gravamen, llámese rentas, llámese consumo. Véase a GALLEGOS REYES, HUMBERTO. *Op. Cit.*, p. 17.

<sup>927</sup> La base gravable se entiende como el resultado de aplicar las mecánicas que contienen las diversas leyes fiscales para definir el importe que aplique la capacidad contributiva del sujeto. Véase a FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. “La obligación tributaria. Un recordatorio y su aparente abandono conceptual en el derecho positivo mexicano”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Agosto de 2001, México, p. 441.

La base imponible, viene a ser la cantidad que será susceptible a aplicársele una tasa o tarifa contemplada en alguna ley impositiva para dar como resultado la contribución a enterar. Véase a GALLEGOS REYES, HUMBERTO. *Op. Cit.*, p. 20.

<sup>928</sup> La tasa del impuesto es el porcentaje que se ha de aplicar sobre la base imponible, ya que la tarifa es la estructura de rangos para aplicar sobre una base imponible y que a su vez se supone deben de mantener proporcionalidad y equidad en cada uno de esos rangos. Véase a GALLEGOS REYES, HUMBERTO. *Op. Cit.*, pp. 20 y 21.

<sup>929</sup> FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. *Op. Cit.*, p. 35.

<sup>930</sup> GALLEGOS REYES, HUMBERTO. *Op. Cit.*, p. 16.

Esto tiene relación, con el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, que señala la obligación del particular a contribuir con una parte proporcional de su riqueza al gasto público, para que el Estado realice los objetivos que le fueron encomendados.

Respecto a la competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación. Remitiéndose a las diversas disposiciones fiscales o legales en las que se facultan a las autoridades para comprobar su competencia.

Otros supuestos vienen a ser las violaciones procesales que se cometan durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo; así como las violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.

El recurso de revisión fiscal también será procedente cuando se afecte el interés jurídico de la autoridad.

Etimológicamente, la palabra interés proviene “de la forma verbal latina *interest*, de *intersum-esse*, estar entre, lo que aproxima a estimar al interés como el elemento de conexión entre la necesidad y el bien”.<sup>931</sup>

En el diccionario jurídico mexicano se ha mencionado que el interés jurídico tiene dos acepciones; primero como pretensión que se encuentra reconocida por las normas de derecho, y segundo, en materia procesal la petición que intenta tutelar un derecho subjetivo mediante el ejercicio de la acción jurisdiccional.<sup>932</sup>

El interés jurídico regula la pretensión de acudir a los tribunales para obtener de ellos una sentencia que ponga fin a un litigio, con el objeto de evitarse un perjuicio futuro y cierto.

Éste se constituye “como la posición a cuyo favor la norma jurídica contiene alguna prescripción configurándolo como la posición de prevalencia o ventaja que el derecho objetivo asigna al sujeto frente a otros.

La doctrina le otorga al derecho subjetivo, dos elementos constitutivos, la posibilidad de hacer o querer (elemento interno) y la posibilidad de exigir de otros el respeto (elemento externo), esto es, la imposibilidad de todo impedimento ajeno a la posibilidad correspondiente de reaccionar contra éste”.<sup>933</sup>

Según la doctrina tradicional, “el interés presupone la existencia de un derecho subjetivo que se hace valer frente a un estado de hecho lesivo o contrario al derecho mismo; así, Rafael Pérez Palma considera el interés como un sentimiento y como tal

<sup>931</sup> GUASP, JOSEPH. *Derecho*, Gráficas Hergón, Madrid, 1971, p. 271.

<sup>932</sup> Véase a CORNEJO CERTUCHA, Francisco M. Voz Interés jurídico. *Diccionario jurídico mexicano*, Op. Cit., 2005, p. 2110.

<sup>933</sup> FERRER MAC-GREGOR, EDUARDO. *Juicio de amparo e interés legítimo*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2004, p. 19.

subjetivo, personalísimo, imposible de definir y menos aun de demostrar, considerando a éste como la disposición de nuestro ánimo hacia determinada cosa por el provecho, utilidad, beneficio que nos pueda reportar o por el perjuicio o el daño que tratamos de evitar".<sup>934</sup>

Ese derecho subjetivo permite indicar a la autoridad, el daño que se ha causado por una inadecuada aplicación del derecho; así lo ha señalado el Pleno de la SCJN, al establecer:

**Interés jurídico. Interés simple y mera facultad. Cuando existen.** El interés jurídico, reputado como un derecho reconocido por la ley, no es sino lo que la doctrina jurídica conoce con el nombre de derecho subjetivo, es decir, como facultad o potestad de exigencia, cuya institución consigna la norma objetiva del derecho. En otras palabras, el derecho subjetivo supone la conjunción en su esencia de dos elementos inseparables, a saber: una facultad de exigir y una obligación correlativa traducida en el deber jurídico de cumplir dicha exigencia, y cuyo sujeto, desde el punto de vista de su índole, sirve de criterio de clasificación de los derechos subjetivos en privados (cuando el obligado sea un particular) y en públicos (en caso de que la mencionada obligación se impute a cualquier órgano del Estado). Por tanto, no existe derecho subjetivo ni por lo mismo interés jurídico, cuando la persona tiene sólo una mera facultad o potestad que se da cuando el orden jurídico objetivo solamente concede o regula una mera actuación particular, sin que ésta tenga la capacidad, otorgada por dicha orden, para imponerse coercitivamente a otro sujeto, es decir, cuando no haya un "poder de exigencia imperativa"; tampoco existe un derecho subjetivo ni por consiguiente interés jurídico, cuando el gobernado cuenta con un interés simple, lo que sucede cuando la norma jurídica objetiva no establezca en favor de persona alguna ninguna facultad de exigir, sino que consigne solamente una situación cualquiera que pueda aprovechar algún sujeto, o ser benéfica para éste, pero cuya observancia no puede ser reclamada por el favorecido o beneficiado, en vista de que el ordenamiento jurídico que establezca dicha situación no le otorgue facultad para obtener coactivamente su respeto. Tal sucede, por ejemplo, con las leyes o reglamentos administrativos que prohíben o regulan una actividad genérica, o que consagran una determinada situación abstracta en beneficio de la colectividad. Si el estatuto legal o reglamentario es contravenido por algún sujeto, porque su situación particular discrepa o no se ajusta a sus disposiciones, ninguno de los particulares que obtenga de aquél un beneficio o derive una protección que pueda hacer valer tal discrepancia o dicho desajuste por modo coactivo, a no ser que el poder de exigencia a la situación legal o reglamentaria se le conceda por el ordenamiento de que se trate. Por tanto, si cualquiera autoridad del Estado determina el nacimiento de una situación concreta, que sea contraria a la primera, desempeñando un acto opuesto o no acorde con la ley o el reglamento respectivo, es a esa

---

<sup>934</sup> PEREZ PALMA, RAFAEL. *Op. Cit.*, p. 13.

misma autoridad o a su superior jerárquico a los que incumbe poner fin a dicha contrariedad o discordancia, revocando o nulificando, en su caso, el acto que las haya originado, pues el particular sólo puede obtener su revocación o invalidación cuando la ley o el reglamento de que se trate le concedan "el poder de exigencia" correspondiente.<sup>935</sup>

El interés para ser eficaz debe satisfacer dos condiciones, por un lado, estar fundado en derecho, y por otro, ser actual.

Ignacio Burgoa señala que el interés jurídico, desde el punto de vista del derecho, "no denota simplemente un elemento subjetivo que pueda revelar deseo, aspiración, finalidad o intención, sino que debe traducirse en una situación o hecho objetivos de los que pueda obtenerse un provecho o beneficio positivo".<sup>936</sup>

El Cuarto Tribunal Colegiado del Primer Circuito del PJF, ha expresado:

**Interés fiscal de la federación. Que debe entenderse por.** Por interés fiscal de la Federación, debe entenderse el que ésta tiene en lo relativo con la determinación, liquidación, devolución, exención, prescripción o el pago de créditos fiscales; o bien, en lo referente a sanciones que se impongan con motivo de la infracción a las leyes tributarias. Por tanto, si de la lectura de una sentencia que se recurre se advierte que la Sala Fiscal declaró la nulidad de la resolución controvertida en el correspondiente juicio, para el efecto de que la autoridad dejase insubsistente la resolución combatida y emitiera otra en la cual se diera a conocer al actor el oficio que contiene el acuerdo por el que el Secretario de Hacienda y Crédito Público, estuvo acorde con la sanción que se le impuso, consistente en la destitución de su puesto como servidor público, para que de esa forma se diera cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 57 de la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos, es obvio que en nada afecta el interés fiscal de la federación, y por ende, no se actualiza la hipótesis de procedencia a que se refiere el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación.<sup>937</sup>

Revisión fiscal 404/92. Primer Subprocurador Fiscal de la Federación en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 30 de abril de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: José Luis Fuentes Reyes.

Ahora bien, "la afectación del interés fiscal de la Federación solamente puede ser de índole económica, lo que se advierte en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, porque la materia fiscal se concentra en todo lo relativo a impuestos y contribuciones o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que

<sup>935</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Tesis Aislada, Materia: Común, 37 Primera Parte, p. 25.

<sup>936</sup> BURGOA, IGNACIO. *Op. Cit.*, 2004, p. 416.

<sup>937</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tesis Aislada, X Agosto de 1992, p. 571

determinan dichos impuestos o contribuciones, por lo que la afectación del interés fiscal de la Federación, necesariamente ha de traducirse en una cantidad económica”.<sup>938</sup>

Asimismo “el concepto de interés jurídico, está íntimamente ligado al de agravio, pues si un acto de autoridad no causa éste, no puede existir aquél para intentar validamente la acción contra dicho acto. Además, es preciso señalar que dicho agravio debe ser personal y directo; personal porque debe concretarse específicamente en alguien, no ser abstracto; y directo porque debe haberse producido, estarse ejecutando o ser de realización inminente”.<sup>939</sup>

El interés jurídico se encuentra relacionado con la infracción a las leyes fiscales, esto es, al agravio personal y directo.

Uno de los principales objetivos pretendidos, “fue precisamente permitir el acceso a la justicia administrativa a aquellos particulares afectados en su esfera jurídica por actos administrativos (interés legítimo), no obstante carecieran de la titularidad del derecho subjetivo respectivo (interés jurídico), con la finalidad clara de ampliar el número de gobernados que pudieran acceder al procedimiento en defensa de sus intereses. El interés jurídico tiene una connotación diversa a la del legítimo, el primero requiere que se acredite la afectación a un derecho subjetivo, el segundo supone únicamente la existencia de un interés cualificado respecto de la legalidad de los actos impugnados, interés que proviene de la afectación a la esfera jurídica del individuo, ya sea directa o derivada de su situación particular respecto del orden jurídico”.<sup>940</sup>

Existe interés legítimo en el derecho administrativo, “cuando una conducta administrativa determinada es susceptible de causar un perjuicio o generar un beneficio en la situación fáctica del interesado, tutelada por el derecho, siendo así que éste no tiene un derecho subjetivo a impedir esa conducta o a imponer otra distinta, pero sí a exigir de la Administración y a reclamar de los tribunales la observancia de las normas jurídicas cuya infracción pueda perjudicarle”.<sup>941</sup>

El interés jurídico puede referirse tanto a la causa como al proceso, y es requisito de procedencia del acto por disposición de ley.

Para que proceda el recurso de revisión fiscal será suficiente con que el acto de autoridad que se impugne afecte el interés de la autoridad, para que pueda demandar ese acto, esto es, el que le asiste para promover la acción.

<sup>938</sup> SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Op. Cit.*, p. 610.

<sup>939</sup> MÁRQUEZ ACEVEDO, Ma. Antonieta. “Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, Afectaciones del Interés jurídico en materia fiscal”, Segunda Reunión Nacional de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación. Agosto de 1993. México, p. 127.

<sup>940</sup> *Ibidem.* pp. 46 y 47.

<sup>941</sup> *Ibidem.* pp. 20 y 21.

No solo puede interponer el recurso de revisión fiscal la SHCP, sino los organismos fiscales que puedan ser equiparados con ésta como el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), etcétera; que ven afectados su esfera jurídica como actualmente se realiza.

En jurisprudencia del Sexto Tribunal Colegiado del Primer Circuito del P.J.F., se ha indicado:

**Revisión. Artículo 248, cuarto párrafo, del Código Fiscal de la Federación prevé que el recurrente sea exclusivamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.** El texto del artículo 248, cuarto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, es a tal grado casuístico, que precisa con claridad la circunstancia de que el recurrente sea la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que ello dé lugar para interpretar que cualquier otro organismo fiscal, o incluso, secretaría o departamento administrativo, pueda por analogía ser equiparado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues si tal hubiera sido la voluntad del legislador, tendría que ser otra la redacción del precepto, que diera la pauta a un método de interpretación analógica que, en el caso, no corresponde.<sup>942</sup>

### 5.1.3 Los servidores públicos

La incontenible evolución de la sociedad mexicana y las deficiencias que se detectan en los funcionarios que integran la Administración Pública Federal, obligan a reformar ciertas disposiciones jurídicas.

Esas reformas desencadenan una serie de cambios en las leyes secundarias, para hacerlas concordantes con la CPEUM, tan sólo bajo el principio de igualdad ante la Ley; los artículos 108 a 114 de ese ordenamiento jurídico, describen la responsabilidad en la que los servidores públicos pueden incurrir.

Por Decreto publicado en el DOF del 28 de diciembre de 1982, se reforma el nombre del Título IV de la CPEUM para introducirse el de las responsabilidades de los servidores públicos,<sup>943</sup> y precisamente, de dicho Título se origina la LFRSP, en el cual se observa la substitución de funcionario público<sup>944</sup> por el de servidor público y, consecuentemente en el artículo 108 de la CPEUM se establece un concepto de estos términos, al señalar:

“Para los efectos de las responsabilidades a que alude este Título se reputarán como servidores públicos a los representantes de elección

<sup>942</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tesis de Jurisprudencia: I.6o.A. J/16, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989, p. 941.

<sup>943</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 28 de diciembre de 1982, p. 3.

<sup>944</sup> León Duguit dice que el funcionario debe cumplir las obligaciones inherentes y propias de su función y, al mismo tiempo, asegurar el cumplimiento del o de los servicios correspondientes a la misma. Véase a DUGUIT, LEÓN. *Las transformaciones del derecho público y privado*, Traducción del francés por Adolfo G. Posada y Ramón Jaén, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1975, p. 163.

popular, a los miembros del Poder Judicial Federal y del Poder Judicial del Distrito Federal, los funcionarios y empleados, y, en general, a toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en el Congreso de la Unión, en la Asamblea Legislativa del Distrito Federal o en la Administración Pública Federal o en el Distrito Federal, así como a los servidores públicos de los organismos a los que esta Constitución otorgue autonomía, quienes serán responsables por los actos u omisiones en que incurran en el desempeño de sus respectivas funciones.

El Presidente de la República, durante el tiempo de su encargo, sólo podrá ser acusado por traición a la patria y delitos graves del orden común.

Los gobernadores de los Estados, los diputados a las Legislaturas Locales, los Magistrados de los Tribunales Superiores de Justicia Locales y, en su caso, los miembros de los consejos de las Judicaturas Locales, serán responsables por violaciones a esta Constitución y a las leyes federales, así como por el manejo indebido de fondos y recursos federales.

Las Constituciones de los Estados de la República precisarán, en los mismos términos del primer párrafo de este artículo y para los efectos de sus responsabilidades, el carácter de servidores públicos de quienes desempeñen empleo, cargo o comisión en los Estados y en los Municipios”.

La diferencia entre funcionario común y empleado se contempló desde diversas facetas, “algunos consideraron que su distinción se debía por la duración del empleo; otros en la retribución; hasta por la relación jurídica que los vincula con el Estado; y el que los funcionarios públicos tenían el poder de recibir y ordenar, en tanto que los empleados no. Finalmente, el análisis de la naturaleza del cargo lleva a los tratadistas a considerar que la diferencia radica, en que el funcionario supone un encargo especial transmitido en principio por la ley, que crea una relación externa que da al titular un carácter representativo, mientras que el empleado sólo supone una vinculación interna que hace que su titular sólo concorra a la formación de la función pública”.<sup>945</sup>

Para distinguir funcionario de empleado se requiere atender a la naturaleza del cargo; para el primero se presume un cargo especial con carácter representativo; y para el último sólo concurre la relación que se da por quien realiza la función con el titular de la misma.

El nuevo sistema de responsabilidades de los servidores públicos “se compone de cuatro modalidades de la responsabilidad; la penal y civil, sujetas a las leyes relativas, y la política y administrativa, que se regularían por esta iniciativa de ley reglamentaria del título IV de la CPEUM”.<sup>946</sup>

---

<sup>945</sup> FLORES VILCHIS, Héctor. “Responsabilidad de los servidores públicos”, *Revista de la Escuela de Derecho*, Número 5, Año V, otoño-invierno de 1990, México, p. 138.

<sup>946</sup> *Ibidem*. p. 140.

El 21 de julio de 1992 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos; en el que se introdujeron nuevas obligaciones a cargo de éstos, se cambiaron bases para la imposición de algunas sanciones, se modificaron plazos dentro del procedimiento sancionatorio, y se aclararon algunas imprecisiones, que habían dado lugar a confusiones en su aplicación.<sup>947</sup>

Es decir, se dieron las nuevas bases jurídicas para prevenir y castigar la corrupción en el servicio público, lo que ha generado que no se desnaturalice la función encomendada, y a su vez se garantice su buena prestación.

En la LFRASP, se establecen como sujetos con responsabilidad administrativa a los servidores públicos y a su vez remite al artículo 108 párrafo primero de la CPEUM, agregando a ellos únicamente, todas aquellas personas que manejen o apliquen recursos económicos federales.<sup>948</sup>

La resolución dictada en esta materia es de la competencia del TFJFA, es decir, éste conoce de la impugnación contra resoluciones que determinaran responsabilidad administrativa de servidores públicos (con la reforma fiscal de 1997), ya que los montos que indebidamente dejó de percibir el Fisco Federal por omisión, comisión o negligencia del servidor público, tienen la naturaleza de créditos fiscales en el sentido en que lo determina el artículo 4º del CFF.<sup>949</sup>

Existen casos que, conforme a lo dispuesto en el artículo 16 de la LFRASP, se imponen sanciones sin que de ellas se deriven daños al Fisco Federal por el que éste haya dejado de percibir cantidades a las que tenía derecho, como son los casos del apercibimiento privado o público, amonestación privada o pública, la suspensión, la destitución del puesto y la inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público.<sup>950</sup>

En tesis aislada del Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito del PJF, expresó:

**Revisión fiscal. Es procedente tratándose de resoluciones favorables al particular en relación con la ley federal de responsabilidades de los servidores públicos. (Artículo 248 del Código Fiscal de la Federación).**

<sup>947</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 21 de julio de 1992, p. 4. Véase el artículo 47 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. Vigente en 1992. Véase a DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. "Reformas a la Ley Federal de Responsabilidad de los Servidores Públicos en materia disciplinaria", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año V, Número 59, Nov. 1992, México, p. 96.

<sup>948</sup> Véase el artículo 2 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos. Vigente en 2008.

<sup>949</sup> En este precepto se señala: Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice. Véase el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

<sup>950</sup> Véase el artículo 16 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos. Vigente en 2008.



Las reformas al artículo 248 del código tributario federal, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, en vigor a partir del 1o. de enero de mil novecientos noventa y cinco, contienen una adición importante a este precepto, al establecer la procedencia del recurso de revisión, tratándose de la impugnación de resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación, favorables para el particular en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, con independencia del monto o de la sanción de que se trate. Si bien es cierto que tal adición no se encontraba prevista al momento de haber sido interpuesto el medio de defensa, es decir, en octubre de mil novecientos noventa y cuatro, al resolverse el medio de defensa estando en vigor la anterior reforma, debe tomarse en consideración esta última ya que, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en reiteradas ocasiones que los procedimientos en los juicios se conforman por actos sucesivos que no se desarrollan en un sólo o único momento, razón por la cual, deben regirse por aquellas disposiciones vigentes en la época en que tienen verificativo, sin que dicha circunstancia pudiera considerarse como la aplicación retroactiva de la ley. Por lo mismo, aun cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver las contradicciones de tesis entre el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, también del Primer Circuito, en torno de la procedencia del recurso de revisión respecto de aquellos asuntos relacionados con la responsabilidad administrativa generada por la omisión en la presentación de la declaración de modificación patrimonial, en sus resoluciones 32/92 y 33/92, de fechas 16 de marzo y 9 de agosto de 1993, consideró que no se reunían los requisitos de importancia y trascendencia para la procedencia del medio de defensa en materia de responsabilidad de los servidores públicos, en virtud de la reciente modificación del precepto legal aludido (artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, en su cuarto párrafo), resultan nuevamente aplicables las tesis sustentadas por este Tribunal publicadas bajo los rubros: "REVISION FISCAL. LOS REQUISITOS DE IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO SE ENCUENTRAN SURTIDOS CUANDO SE TRATA DE LA DESTITUCION DE UN SERVIDOR PUBLICO, QUIEN REALIZANDO FUNCIONES RELACIONADAS CON LA IMPARTICION DE JUSTICIA, HA SIDO CONSIGNADO POR EL DELITO DE COHECHO" y "REVISION FISCAL. SECRETARIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA FEDERACION. PROCEDENCIA. DECLARATORIAS DE INCUMPLIMIENTO DE PRESENTACION DE SITUACION PATRIMONIAL." En dichas tesis se sostiene, básicamente, que la finalidad del régimen jurídico que rige a los servidores públicos es la preservación de la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, empleos, cargos y comisiones, en beneficio inmediato de la actividad estatal. De donde se concluye que, la prestación óptima de los servicios públicos por parte de las personas físicas encargadas de tal cometido, desde el punto de vista jurídico, así como moral y material, resulta de interés social, adminiculada al interés del fisco y, por

tanto, aquellos conflictos suscitados por la aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos son importantes y trascendentes.<sup>951</sup>

Las resoluciones emitidas por el Pleno, Secciones de la Sala Regional o Salas Regionales del TFJFA, en materia de responsabilidades de los servidores públicos podrán ser impugnadas por el recurso de revisión fiscal ante los TCC; a fin de evitar el exceso de poder y la arbitrariedad de las actuaciones en perjuicio de los gobernados.

#### **5.1.4 Resoluciones en comercio exterior**

En este análisis de procedencia del recurso de revisión fiscal, cuando una resolución sea dictada en materia de comercio exterior se atenderá a lo dispuesto por el artículo 94 de la LCE.

La competencia del TFJFA para conocer de controversias en materia de impuestos de comercio exterior, ha sido desde 1939 y se conserva hasta nuestros días.

La publicación de la LCE, en el DOF del 27 de julio de 1993, adoptó una solución ecléctica, entre la creación de un Tribunal especializado en materia de Comercio Exterior, y la ampliación de la competencia que al respecto ya tenían las Salas Regionales del TFJFA.<sup>952</sup>

La solución adoptada por la Ley fue facultar a la Sala Superior del TFJFA para resolver las controversias que en la materia se presentaran, como una competencia especial y sólo para efectos de la emisión de la sentencia definitiva, puesto que todo el trámite para la integración del expediente se llevaría en la Sala Regional que correspondiera.

Esto vino a transformar la anterior competencia del TFJFA, y a imprimirle características especiales a la tramitación de los juicios en esta materia, toda vez que conforme a la anterior LCE, la competencia se daba respecto de resoluciones dictadas en los recursos interpuestos en materia de determinación y aplicación de cuotas compensatorias, y los juicios deberían resolverlos las Salas Regionales competentes por territorio o, por excepción, la Sala Superior en ejercicio de su facultad de atracción.<sup>953</sup>

Lo que significa, que el TFJFA ha sido competente para conocer de las resoluciones emitidas en comercio exterior y en consecuencia la procedencia del recurso de revisión fiscal en esta materia.

---

<sup>951</sup> Semanario Judicial de la Federación, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Octava Época, Tesis Aislada: I,30.A.594 A, XV-I, Febrero de 1995, p. 259

<sup>952</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 27 de julio de 1993, p. 50.

<sup>953</sup> Véase a DELGADILLO GUTIÉRREZ, GUTIÉRREZ, Luis Humberto, "La nueva competencia del Tribunal Fiscal de la Federación", Tercera Reunión de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación, Dic. 1994, México, pp. 14-16.

En el artículo 94 de la LCE se contempla el recurso de revocación, y por lo tanto el juicio de nulidad, así como nueve tipos de resoluciones adicionales, ya que ahora ya no se limitan a la determinación y aplicación de cuotas compensatorias;<sup>954</sup> es decir, "la participación del Tribunal adquiere gran relevancia; con un sensible incremento en el manejo de aspectos técnicos, relativos a las medidas de regulación y restricciones no arancelarias en comercio internacional, como permisos previos, cupos máximos, marcado de país de origen y certificación de origen, además de otras resoluciones en materia de investigación de prácticas desleales de comercio internacional y medidas de salvaguarda".<sup>955</sup>

### **5.1.5 Aportaciones de seguridad social**

Respecto a la hipótesis de procedencia del recurso de revisión fiscal que se trate sobre aportaciones de seguridad social,<sup>956</sup> será susceptible de ser recurrido, siempre y cuando conozca sobre la determinación de créditos líquidos de sujetos obligados, de conceptos que integren la base de cotización, así como el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos de trabajo, y las pensiones que otorga el Instituto de Seguridad Social al Servicio de los Trabajadores del Estado.

Al reformarse el artículo 135 de la Ley del IMSS, por decreto del 28 de febrero de 1949, "a fin de hacer más expedito el cobro de las aportaciones al Seguro Social, dándoles el carácter de obligaciones fiscales, y al Instituto Mexicano del Seguro Social, la categoría de organismo fiscal autónomo, quedaron incluidos en la competencia del Tribunal Fiscal los litigios relacionados con la determinación y cobro de las cuotas, intereses moratorios y capitales constitutivos establecidos en la Ley del Seguro Social".<sup>957</sup>

Con frecuencia las instituciones de seguridad social se apoyan para agotar el recurso de revisión fiscal en las causales previstas para la SHCP; sin embargo, cuando se trate de la hipótesis prevista para los elementos de las contribuciones, será exclusivamente ésta la facultada para interponer el recurso de revisión fiscal; tal y como se aprecia de la Jurisprudencia emitida por el Primer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito al expresar:

**Revisión fiscal interpuesta por el IMSS, procedibilidad.** Al interponer el recurso de revisión que regula el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, el Instituto Mexicano del Seguro Social no puede invocar por

---

<sup>954</sup> Se definen como aquéllas que se aplican a las mercancías importadas en condiciones de discriminación de precios o de subvención en un país de origen, y que se encuentran constituidas por un monto equivalente a la diferencia entre el precio de exportación y el valor normal, en el primer caso, o al importe del beneficio concedido, en el segundo. Véase a CARBALLO BALVANERA, Luis. "La circunstancia actual del derecho administrativo y sus efectos en la jurisdicción administrativa en México", *El Contencioso Administrativo México-Francia*, Memoria del Semanario Internacional 1999, México 2001, p. 102.

<sup>955</sup> *Ibidem*.

<sup>956</sup> En materia de aportaciones de seguridad social en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, se establece que éstas forman parte de las contribuciones. Véase el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación. Vigente en 2008.

<sup>957</sup> LOMELÍ CERESO, MARGARITA. *Estudios fiscales*, Volumen VI, Colección de Estudios Jurídicos, México, 1984, p. 34.

analogía las hipótesis de procedibilidad previstas para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como es, cuando se trate de fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución que serían sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, en razón de que, en este caso, es únicamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a la que se otorgó expresamente esa facultad, por ser el órgano encargado del exacto cumplimiento de aquéllas, y los supuestos en los que se presume la importancia y trascendencia en materia de seguridad social, están delimitados en el párrafo tercero de la citada disposición, o sea, cuando se trate del sujeto obligado, de conceptos que integran la base de cotización y del grado de riesgos de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo. Por consiguiente, la lectura íntegra del precepto aludido, denota el manifiesto afán del legislador de tratar en forma diferente a la revisión interpuesta con motivo de aportaciones de seguridad social a la que interpone la mencionada Secretaría, sin que se equiparen por las razones expuestas, las hipótesis de procedibilidad previstas para aquellos organismos fiscales autónomos, y la Secretaría de Estado.<sup>958</sup>

La autoridad acreditará la procedencia del recurso de revisión, cuando la litis ante el TFJFA haya versado sobre la juridicidad y validez formal, material o legal de la resolución administrativa pronunciada.

Se advierte que, “la revisión de las sentencias sobre un reconocimiento en materia de prestaciones sociales no constituye una tercera instancia, sino un recurso extraordinario en el que se enfrentan la sentencia y la ley, y al cual puede ocurrirse, con fundamento en los supuestos establecidos por ésta, debiendo el demandante señalar en el recurso la causal precisa en que se apoya”.<sup>959</sup>

## **5.2 Revisión adhesiva**

En el último párrafo del artículo 63 de la LFPCA, se indica que la parte que obtuvo resolución favorable puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente en un plazo de 15 días, una vez que se notifique la admisión del recurso, expresando que la adhesión al recurso sigue la suerte procesal de éste.

Se introduce un elemento que ha sido explorado en la materia de amparo como es la revisión adhesiva.

En general, “en los medios de impugnación adhesivos se presenta un apelante principal y otro adhesivo; por tanto, también con una apelación principal, hecha valer en primer término, y con otra adhesiva, interpuesta en segundo lugar o secundaria. Considerar a la apelación secundaria como adhesiva llevó al extremo insostenible y

<sup>958</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, Tesis de Jurisprudencia: IV. 1o. J/4, VII, Abril de 1991, p. 122.

<sup>959</sup> SARRIA, EUSTORGIO. *Op. Cit.*, p. 233.

contradictorio de creer que si ésta seguía la suerte de la principal, entonces si el apelante principal ganaba, también debía ganar el apelante adhesivo.

En realidad, lo que la Ley de Amparo debió haber dicho es que se trata de una revisión accesoria, en la que el recurso adhesivo subsiste en la medida en que lo hace el principal; es decir, si el recurrente principal desiste de su recurso, debe tenerse por desistido también el recurrente adhesivo”.<sup>960</sup>

Esto indica que, lo adhesivo sigue la suerte de lo principal, y por tanto, cuando se obtiene una resolución favorable, el que impugna adhesivamente también la obtendrá.

Uno de los presupuestos de la apelación adhesiva es que sea interpuesta por el que obtuvo sentencia favorable y no por el que perdió; y como no es concebible que el que ganó coopere con el que perdió en el éxito de la apelación, resulta que no es cierto que la apelación adhesiva tenga por objeto coadyuvar con el que perdió.<sup>961</sup>

De acuerdo a lo que establece el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo adicionado el 23 de diciembre de 1987, y publicado el 5 de enero de 1988<sup>962</sup> quien obtuvo resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, dentro del término de cinco días, contados a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso, expresando los agravios correspondientes; pero los agravios que se formulen en este caso carecen de autonomía, pues la adhesión del recurso sigue la suerte procesal de éste.

Tal situación de subordinación procesal de la adhesión al recurso de revisión lleva a fijar que su naturaleza jurídica, no es la de un medio de impugnación directo de un determinado punto resolutorio de la sentencia, ni tiene por finalidad revocar el decisorio que le perjudica, ya que el órgano revisor está obligado a estudiar en primer lugar, los agravios de quien interpuso el recurso de revisión sin que deba ocuparse de cuestiones que no guardan relación con el punto resolutorio que fue motivo de impugnación en la revisión, y solamente cuando los agravios formulados por el recurrente sean fundados, debe pronunciarse sobre los agravios expuestos por quien se adhirió al recurso.<sup>963</sup>

De ahí que la adhesión al recurso de revisión fiscal no es un recurso sino un medio procesal que garantiza a quien obtuvo sentencia favorable, la posibilidad de mejorar y reforzar las consideraciones que condujeron al punto resolutorio que le benefició, porque proporciona como materia de estudio, en la segunda instancia, al tribunal revisor, exclusivamente, nuevos elementos que permitan confirmar la sentencia en la parte impugnada.

---

<sup>960</sup> RUIZ TORRES, Humberto Enrique. *Diccionario del juicio de amparo*, Editorial Oxford, México, 2005, p. 358.

<sup>961</sup> Véase la Serie de Debates, Pleno. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Revisión Adhesiva, México, 1999, p. 4

<sup>962</sup> Véase el Diario Oficial de la Federación. 5 de enero de 1988, p. 24.

<sup>963</sup> Véase la Serie de Debates, Pleno de la SCJN. *Op. Cit.*, pp. 4 y 5

El Pleno de la SCJN refuerza lo anterior al indicar que:

**Revisión adhesiva. Su naturaleza jurídica.** Conforme a lo que establece el artículo 83, fracción V, último párrafo, de la Ley de Amparo, en todos los supuestos de procedencia del recurso de revisión la parte que obtuvo resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por su contrario, dentro del término de cinco días, contados a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso, expresando los agravios correspondientes, los que únicamente carecen de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues la adhesión al recurso sigue la suerte procesal de éste. Tal dependencia al destino procesal, o situación de subordinación procesal de la adhesión al recurso de revisión, lleva a determinar que la naturaleza jurídica de ésta, no es la de un medio de impugnación -directo- de un determinado punto resolutivo de la sentencia, pero el tribunal revisor está obligado, por regla general, a estudiar en primer lugar los agravios de quien interpuso la revisión y, posteriormente, debe pronunciarse sobre los agravios expuestos por quien se adhirió al recurso. En ese orden de ideas, la adhesión no es, por sí sola, idónea para lograr la revocación de una sentencia, lo que permite arribar a la convicción de que no es propiamente un recurso, pero sí un medio de defensa en sentido amplio que garantiza, a quien obtuvo sentencia favorable, la posibilidad de expresar agravios tendientes a mejorar y reforzar la parte considerativa de la sentencia que condujo a la resolutive favorable a sus intereses, y también a impugnar las consideraciones del fallo que concluya en un punto decisorio que le perjudica.<sup>964</sup>

La revisión adhesiva no es propiamente un recurso, pero si la posibilidad de expresar agravios en los que se mejore la parte considerativa de la sentencia que lleve a emitir una resolución favorable.

Se había propuesto con anterioridad por algunos autores; entre ellos Carlos de Silva, establecer un sistema de revisión adhesiva, de manera que si la sentencia de primera o segunda instancia dictada por el TFJFA, o bien, la recaída al recurso de revisión fiscal es favorable al particular y queda firme, cualquier violación al procedimiento sería irrelevante. Por el contrario, si la sentencia le es adversa, el particular podrá hacer valer sus defensas y obtener, la salvaguarda de sus derechos con el mínimo de garantías, con igualdad de las prerrogativas y condiciones que correspondan a la autoridad,<sup>965</sup> situación que con la reforma se concede.

En el artículo 63 de la LFPCA se presenta para las partes la interposición de una revisión adhesiva; pero no soluciona el problema de inequidad procesal existente, toda vez que, la revisión adhesiva no es un recurso sino un medio procesal accesorio a éste.

<sup>964</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, IV, Noviembre de 1996, Tesis: P. CXLV/96, Tesis Aislada, Materia: Común, p. 144.

<sup>965</sup> Véase a TRON PETIT, Jean Claude. "Algunas consideraciones sobre los recursos de revisión y revisión fiscal, contemplados en el Código Fiscal de la Federación", *Revista de la Escuela de Derecho*, Año V, Número 5, Otoño-Invierno de 1990, México, p. 223.

El artículo no precisa la finalidad de la revisión adhesiva. En algunos criterios el PJF ha limitado la materia de los agravios al reforzamiento de la resolución que ha sido favorable al recurrente adhesivo. Por fortuna, en tesis de jurisprudencia el Pleno de la SCJN determinó que quien hace valer la revisión adhesiva puede expresar agravios tendientes no sólo a mejorar las consideraciones de la sentencia en la parte resolutive que le favorece, sino también a impugnar la parte que le perjudica.<sup>966</sup>

Por tesis del Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito se ha indicado que:

**Revisión adhesiva en materia fiscal, improcedencia de la.** De una interpretación armónica y sistemática de los artículos 104, fracción I-B, de la Constitución Federal y 248 del Código Fiscal de la Federación, se desprende la competencia de los Tribunales Colegiados de Circuito para conocer del recurso de revisión fiscal, la oportunidad para su interposición y los supuestos de su procedencia, lo que permite concluir la inaplicación del numeral 83 de la Ley de Amparo, que establece los casos de procedencia del recurso de revisión en el juicio de garantías, así como la procedencia de la revisión adhesiva en los supuestos contenidos en ese propio numeral, entre los que no se encuentra contemplada la revisión fiscal establecida exclusivamente en el Código Fiscal de la Federación; por tanto, la revisión adhesiva que se interponga contra una resolución definitiva pronunciada por el Tribunal Fiscal de la Federación es improcedente por no establecerse en el Código Fiscal de la Federación, que es el que regula la procedencia del recurso de revisión en esta materia.<sup>967</sup>

Revisión fiscal 11/97. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Acapulco, Guerrero, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y por sí misma; y Joel Radilla Patiño, Angelina Torreblanca Flores, Arquímides Domínguez Barrios y Juvenal Moreno Añorve. 12 de agosto de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Agustín Raúl Juárez Herrera. Secretaria: Griselda Guadalupe Sánchez Guzmán.

Nota: Esta tesis contendió en la contradicción 106/2003-SS resuelta por la Segunda Sala, de la que derivó la tesis 2a./J. 35/2004, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIX, abril de 2004, página 445, con el rubro: "REVISIÓN FISCAL. NO LE ES APLICABLE EL ARTÍCULO 83, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DE AMPARO, QUE PREVÉ LA REVISIÓN ADHESIVA."

Este TCC manifestó la improcedencia de la revisión adhesiva en contra de las resoluciones emitidas por el TFJFA, ya que no se encontraba regulada en el CFF; ahora con la reforma al incluirse en la Ley, ya no existe la improcedencia que en su momento

<sup>966</sup> Véase a RUÍZ TORRES, Humberto Enrique. *Op. Cit.*, p. 357.

<sup>967</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tesis aislada, Materia: Administrativa, Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, Tomo: VI, Septiembre de 1997, Tesis: XXI.2o.11 A, p. 727.

se marcó, ya que efectivamente se regula de forma específica y hace remisión al artículo 83 de la Ley de Amparo.

### **5.3 Artículo 64 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo**

Después de haber establecido lo variado de la procedencia del recurso de revisión fiscal, debe tenerse especial cuidado en la resolución del mismo; como se advierte del artículo 64 de la LFPCA, en el que se indica:

“Si el particular interpuso amparo directo contra la misma resolución o sentencia impugnada mediante el recurso de revisión, el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del amparo resolverá el citado recurso, lo cual tendrá lugar en la misma sesión en que decida el amparo”.

Tanto del recurso de revisión fiscal como del juicio de amparo directo deberá interponerse ante el TCC competente; cuando el particular ha iniciado el procedimiento o la autoridad contra la resolución que impugna mediante el recurso de revisión fiscal; éste se resolverá en la misma sesión en la que se decida el amparo.

Circunstancia compleja, toda vez que “la acción la tiene tanto el particular como la propia autoridad administrativa, aquél para impugnar las resoluciones que, estimando ilegales, le causen perjuicio, ésta, para impugnar aquellas resoluciones que ella misma dictó y que considera que no están apegadas a derecho, que son favorables a los particulares (procediendo el sobreseimiento sino se afecta su interés jurídico) o las que le perjudiquen concreta e indudablemente”.<sup>968</sup>

Los sujetos de la relación jurídico tributaria tienen la posibilidad de impugnar una resolución desfavorable a sus intereses, la irregularidad estriba no en el número de medios de defensa que tienen las partes, si no en la equiparación que se hace de ellos.

Se permite al PJF a través de sus TCC, el conocimiento en una misma audiencia de un recurso y un juicio de garantías; cuando se sabe que ambos son de naturaleza distinta.

Al ser posible interponer contra las sentencias el recurso de revisión fiscal, no se producirá la firmeza en tanto no transcurran los plazos previstos para su interposición. Y, en el supuesto de que se hubiese presentado el recurso de revisión fiscal, la firmeza se producirá al resolverse el recurso interpuesto, al declararse improcedente o al sobreseerse.

---

<sup>968</sup> CUEVA, ARTURO DE LA. *Op. Cit.*, 1999, p. 244.



Precisamente, en el artículo 52 de la LFPCA, se dispone que; en el caso de que se interpusiera recurso se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte resolución que ponga fin a la controversia.<sup>969</sup>

### **5.3.1 La resolución del recurso de revisión fiscal**

La resolución del juicio de amparo y del recurso de revisión fiscal; según se trate de los particulares o las autoridades que emite el TCC del conocimiento; forma una nueva situación jurídica que antes no existía (una nueva resolución), y que no puede modificarse.

La sentencia es por excelencia un hecho voluntario y, en consecuencia, un acto jurídico; plasmado en documento que prueba que se ha otorgado cumpliendo con los preceptos expresos para tal efecto en la ley, y que el magistrado tomó los hechos ocurridos para la emisión del fallo.

El fallo que ponga fin al recurso de revisión fiscal, puede ocasionar en primer lugar; que se deseche por extemporáneo, por falta de legitimación de quien lo intenta o porque la resolución recurrida no sea de las que precisa el artículo 63 de la LFPCA.

También puede, “sobreser el recurso si por alguna causa quedare sin materia; lo que podría suceder por ejemplo, si la sentencia impugnada vía juicio de amparo directo por el particular y vía recurso de revisión por las autoridades, al conceder el amparo el Tribunal Colegiado de Circuito al decidir el recurso de revisión, lo declarará sin materia.

Además, sobreser el juicio, por desistimiento del actor o por revocación administrativa del acto que fue impugnado; y finalmente revocar, modificar o confirmar la resolución recurrida”.<sup>970</sup>

La resolución del recurso de revisión fiscal emitida por el TCC competente, está investida de la cosa juzgada y contra ella no procede juicio o recurso alguno, así se ha establecido en el artículo 104, 1-B de la CPEUM.<sup>971</sup>

Ahora bien, “suponiendo que la autoridad afectada interpusiera el recurso de revisión fiscal, y que el fallo en él dictado fuera adverso al contribuyente, estaríamos frente a una violación de garantías, irreparablemente consumada, y sin posibilidad de defensa dada la improcedencia del juicio de amparo contra actos del Tribunal Colegiado de Circuito, y todo esto, en razón de que las sentencias dictadas en los recursos de revisión, se emiten sin atender más que a las pretensiones de una de las partes”.<sup>972</sup>

<sup>969</sup> Véase el artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Vigente en 2008.

<sup>970</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO. *Op. Cit.*, pp. 808 y 809.

<sup>971</sup> Véase el artículo 104 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

<sup>972</sup> TRON PETIT, Jean Claude. *Op. Cit.*, p. 223.

Hay un desequilibrio de instancias con relación a los particulares, dado que éstos no disponen del juicio de amparo; para el caso de que la resolución al recurso de revisión fiscal les perjudique.

Posterior a la resolución del recurso de revisión fiscal, no existe la posibilidad de interponer juicio de amparo o algún medio de defensa que pueda modificar o revocar la resolución que se emite en éste, y por ello se habla de la revisión adhesiva; ésta no es un recurso sino la posibilidad de expresar agravios para mejorar la sentencia y se obtenga una resolución favorable, como ha quedado expresado.

Pero, “se han creado desigualdades superiores a las que se pretendían corregir, ya que ahora los particulares, al obtener una resolución favorable pero endeble, no pueden acudir en vía de Amparo, y sí tienen que sujetarse a la tramitación de la revisión ante el Tribunal Colegiado, que de prosperar, los dejaría en imposibilidad jurídica de impugnar el nuevo fallo ante instancia alguna”.<sup>973</sup>

Lo que, ha traído como consecuencia, un uso arbitrario y abusivo, por parte de las autoridades, de su facultad absoluta, para promover el recurso de revisión fiscal, y provocar que se retarde la solución de los litigios, en clara infracción a lo previsto por el artículo 17 de la CPEUM.<sup>974</sup>

Las resoluciones al recurso de revisión fiscal o al juicio de garantías sin necesidad de declaratoria judicial expresa, por ende constituyen la verdad legal, lo que evidentemente se traduce en desigualdad procesal y falta de seguridad jurídica para el particular.

El hecho de que el recurso de revisión fiscal se tramite conforme a las disposiciones de la Ley de Amparo, no quiere decir que el cumplimiento de las sentencias se realice conforme a las reglas que para el cumplimiento de un fallo constitucional se tiene, ya que se trata de resoluciones de distinta naturaleza, y ninguna disposición existe de la que se desprenda que el cumplimiento de la sentencias dictadas por los TCC, en la revisión fiscal, deba hacerse de acuerdo con lo establecido en la Ley de Amparo.

Para aplicar las reglas que respecto del cumplimiento de las ejecutorias en amparo dispone la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la CPEUM, sería necesario que la naturaleza de la resolución emitida en revisión correspondiera a la naturaleza de la resolución emitida en revisión de amparo indirecto, lo que no es

---

<sup>973</sup> VICTORIA MALDONADO, Héctor José. *Op. Cit.*, p. 79

<sup>974</sup> Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales. Véase el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente en 2008.

posible, ya que mientras que el amparo es un medio de control de constitucionalidad, el recurso de revisión fiscal es de mera legalidad.

El Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, ha señalado que:

**Revisión Fiscal, para el cumplimiento de una ejecutoria de, no son aplicables las disposiciones de la ley de amparo.** El hecho de que el recurso de revisión fiscal se tramite conforme a las disposiciones de la Ley de Amparo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 104, fracción I-B, constitucional, no quiere decir que el cumplimiento de las sentencias se realice conforme a las mismas reglas que para el cumplimiento de un fallo constitucional, ya que se trata de resoluciones distintas, y ninguna disposición existe de la que se pueda desprender que el cumplimiento de las sentencias dictadas por los Tribunales Colegiados de Circuito, en la revisión fiscal, se haga de acuerdo con lo establecido en los artículos 104 y 105 de la Ley de Amparo; por ende, si se pretende el cumplimiento forzoso de una sentencia emitida en revisión fiscal, resulta inaplicable lo establecido por el artículo 105 de la Ley de Amparo, con el fin de exigir la ejecución de la resolución pronunciada en el recurso de revisión fiscal, en virtud de que mediante la emisión de dicho fallo el tribunal federal se limita a revisar la sentencia pronunciada por la Sala Fiscal, y en todo caso, para dicha ejecución debe sujetarse a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.<sup>975</sup>

Reclamación 13/96. Servicio Turner, S.A. de C.V. 20 de septiembre de 1996.  
Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretaria:  
Susana García Martínez.

La ejecutoria dictada en el recurso de revisión fiscal por el TCC no otorga libertad de jurisdicción a la Sala del TFJFA, sino que ordena expresamente los efectos que deberá tener el cumplimiento de la ejecutoria, obligándola a ajustarse a lo fallado, la nueva sentencia no podrá ser objeto de revisión ni de amparo; en cambio, cuando se resuelve el recurso otorgando libertad de jurisdicción a la Sala, entendiendo que esto ocurre cuando el TCC revisor se limita a declarar fundado el recurso sin pronunciar nada respecto de los términos en los que se deberá pronunciar el fallo que cumplimente su resolución, el nuevo fallo será susceptible de impugnación vía revisión o juicio de amparo, según se resuelva en perjuicio de la autoridad o del particular, respectivamente, y en el primer supuesto el particular estará de igual forma al margen de la substanciación y resolución del recurso.

#### **5.4 La inequidad procesal del recurso de revisión fiscal.**

Es cierto que la palabra inequidad no aparece con un significado en el Diccionario de la Real Academia Española, es decir, no existe, y también es cierto que del latín el prefijo

---

<sup>975</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, Tesis Aislada: VIII.1o.10 A, V, Enero de 1997, p. 542.

*in* tiene un valor negativo o privativo, y comúnmente si a una palabra se le agrega ese prefijo, se obtiene una negación, por ejemplo justicia-injusticia, humano-inhumano, etcétera, y que lo correcto sería llamarle iniquidad, que al igual deriva del latín *iniquitas*, *atis*, que significa maldad, injusticia grande;<sup>976</sup> sin embargo, se introducen locuciones latinas usadas en español; así se aplica la equidad del latín *aequitas*, *atis*, que significa igualdad y se agrega el prefijo *in*, formándose la palabra inequidad; la cual se utiliza de forma consuetudinaria como en el lenguaje cotidiano, que actualmente ya no se cuestiona o se pone en duda su existencia, y menos aún su significado.

Un régimen jurídico como el nuestro, los particulares afectados por una sentencia desfavorable del TFJFA, pueden acudir al juicio de amparo directo, y con el objeto de beneficiar a las autoridades tributarias en el supuesto de una sentencia favorable al particular, se introdujo el recurso de revisión fiscal en 1946; cuyo motivo verdadero fue crear un recurso para la SHCP.

De esta situación, Dolores Heduán expresó “el recurso de revisión fiscal transgrede el principio de sometimiento de las autoridades administrativas y de sus tribunales contenciosos, creados con el propósito de impedir la injerencia del Poder Judicial en los actos de legalidad; ya que es criticable el que las autoridades busquen la protección del Poder Judicial Federal y el que puedan hacerlo excepcionalmente; sin más precisiones, se inclina a la supresión del recurso.

Considera tener presente que los particulares cuentan con el juicio de amparo para combatir los actos definitivos de las autoridades, tales como, las resoluciones de las Salas y las dictadas por el Pleno de ese órgano; sin olvidar que las autoridades son parte; estando siempre en aptitud de defender las decisiones emitidas por el Tribunal que adopten diferentes puntos de vista”.<sup>977</sup>

La jurisprudencia de la Suprema Corte había negado, y sigue negando a las propias autoridades, la posibilidad de acudir al juicio de amparo, por estimar que dicho juicio sólo procede por afectación de derechos fundamentales<sup>978</sup> de la persona humana consagrados constitucionalmente, es decir, las llamadas garantías individuales,<sup>979</sup> de las cuales, indudablemente carecen las autoridades tributarias.<sup>980</sup>

<sup>976</sup> Véase el *Diccionario de la Lengua Española*, *Op. Cit.*, 2001, p. 1278.

<sup>977</sup> HEDUÁN VIRUES, DOLORES. *Op. Cit.*, 1971. pp. 304 y 305.

<sup>978</sup> Sea que lo hayan comprendido así los políticos mexicanos, desde los primeros momentos de nuestra vida nacional, sea que sin comprenderlo en toda su extensión, sólo se hayan dejado llevar de las tendencias reinantes, el hecho es que cuidaron siempre de consignar de manera indubitante en las que quisieron dar como leyes constitucionales, los que consideraban derechos naturales del hombre, esto es, inherentes a su personalidad, ya considerada individualmente, ya en las múltiples relaciones en que el hombre queda colocado desde el momento mismo en que entra a formar parte de la sociedad. Véase a ROJAS, ISIDRO Y GARCÍA, FRANCISCO PASCUAL. *El amparo y sus reformas*, México, 1907, pp. 11 y 12.

<sup>979</sup> Gramaticalmente la palabra garantía significa, protección, defensa, apoyo, respaldo. Dicha palabra proviene del término anglosajón *warranty* o *warrantie*, que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar (*to warrant*).

Jurídicamente las garantías individuales son las normas constitucionales que protegen a los particulares frente al poder arbitrario de sus gobernantes, son preceptos que aseguran ciertos derechos fundamentales a los hombres. Véase a BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. *Las garantías individuales*, 23ª edición, Porrúa, México, 1991, p. 161 y ss. Véase a MONTIEL Y DUARTE, ISIDRO. *Estudio sobre garantías individuales*, México, 1873, p. 6. Véase a PÉREZ BECERRIL, ALONSO. *Op. Cit.*, pp. 71 y 72.

<sup>980</sup> Véase a FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Op. Cit.*, 1969, p. 1132.

La SCJN ha negado que les haya otorgado garantías individuales a las autoridades, pero prácticamente ha disfrazado la posibilidad de que éstas impugnen las resoluciones no favorables a los particulares, y muestra de ello es la creación del recurso de revisión fiscal.

Asimismo, "antiguas y modernas teorías sobre el amparo, hablan de una institución política cuyo objeto es proteger, por formas de un procedimiento judicial, las garantías que la Constitución otorga, o mantener y conservar el equilibrio entre los diversos poderes de la nación, cuando por causa de su invasión se vean agraviados los derechos de los individuos".<sup>981</sup>

Algunos autores, entre ellos Martínez López también apoyaron esta situación al decir que "sólo los particulares pueden recurrir en amparo los fallos de las Salas del Tribunal Fiscal Federal, estando impedidas las autoridades demandadas para ejercer ese derecho, tanto por esas consideraciones, como porque el amparo sólo puede promoverse por violación de las garantías individuales y no por infracción de derechos de la autoridad".<sup>982</sup>

Lo cual representa la naturaleza de este medio de control constitucional en el que se defienden los derechos fundamentales de los hombres, consagrados en la CPEUM.

No obstante, "la Corte estableció la posibilidad de que la Administración Pública pida amparo contra los actos del Tribunal Fiscal; esto resulta totalmente contrario a los antecedentes del juicio de amparo: Que se quiso que estuviera abierto a los particulares contra actos del Estado que impliquen la violación de garantías individuales, es indudable que el Estado no tiene garantías individuales, y por lo tanto, resulta contrario a lo que se quiso que el juicio de amparo fuera, abrir esta vía a la Administración Pública".<sup>983</sup>

Resulta aplicable, la tesis emitida por la Segunda Sala de la SCJN que a continuación se transcribe:

**El Fisco.** Cuando usa su facultad soberana de cobrar impuestos, multas u otros pagos fiscales obra ejerciendo una prerrogativa inherente a su soberanía, por lo cual no puede concebirse que el Poder pida amparo en defensa de un acto del propio Poder. Y esto es evidente, pues cuando ante el Tribunal Fiscal de la Federación ocurre el Fisco Federal, o sea el Estado, por conducto de uno de sus órganos, si es verdad que acude como parte litigante, también lo es que el acto que defiende no difiere del acto genuino

<sup>981</sup> MORENO CORA, SILVESTRE. *Op. Cit.*, 1902, p. 49.

<sup>982</sup> MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. *Op. Cit.*, 1953, p. 333.

Las garantías son limitaciones que los gobernados conquistan de los gobernantes y referidas a los derechos substanciales del hombre: Vida, libertad, patrimonio, cuya graduación valorativa se refleja en el orden de su conquista, iniciándose orientada a los primeros por darse en ellos, con acento de mayor monstruosidad, el atropello. Véase a GARZA, SERVANDO J., *Las garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano*, Editorial Cultura, México, 1949, p. 69.

<sup>983</sup> CORTINA GUTIÉRREZ ALFONSO. *Op. Cit.*, 1981, p. 219 y 220.

de autoridad, el cual no puede ser considerado como un derecho del hombre o como una garantía individual, para el efecto de que la autoridad que lo dispuso estuviere en aptitud de defenderlo mediante el juicio de amparo, como si se tratara de una garantía individual suya.<sup>984</sup>

Quiere decir que, la autoridad no puede solicitar el amparo como los particulares, toda vez que, el acto de autoridad no es considerado como un derecho o garantía individual; que ésta pudiera defender a través del juicio de amparo; pero se ha tolerado la interposición de éste por las autoridades, por el bien o mal llamado recurso de revisión fiscal.

Pero, “mientras el recurso de revisión exista, los tribunales contencioso-administrativos y el Tribunal Fiscal de la Federación, en particular, no podrán ser verdaderas instancias de resolución de los conflictos entre la administración pública y los particulares, sino que corren el riesgo de constituirse en instancias a las que obligatoriamente deban acudir los particulares como medio para alcanzar la decisión definitiva que habrán de pronunciar los tribunales judiciales federales. Por otra parte, la compleja situación del juicio de amparo se agrava con este recurso”.<sup>985</sup>

Precisamente, “sin desconocer que el juicio de amparo ha sido en múltiples ocasiones un remedio eficaz para garantizar la legalidad de los actos administrativos, se estima, que tal como está organizado actualmente, no puede desempeñar una función completamente adecuada a las necesidades de la vida de la Administración, ni consecuentemente servir con toda amplitud a la protección de los derechos de los administrados”.<sup>986</sup>

Aparecen a su vez, los principios jurídicos fundamentales<sup>987</sup> en el procedimiento como pautas directrices que definen su esencia y justifican su existencia, permiten explicar más allá de las regulaciones procesales,<sup>988</sup> que tienen estricta relación con esta investigación; los cuales se describen de la siguiente forma:

## I. Principio de supremacía constitucional

El principio constitucional de la supremacía del Poder Judicial de la Federación se confirma con la actuación final de los TCC que, conociendo en juicio de amparo el planteamiento del particular y en recurso de revisión fiscal la inconformidad de la administración, resuelven la segunda y última etapa en sentencia definitiva.<sup>989</sup>

<sup>984</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tesis 115, Segunda Sala, publicado en el año de 1965, pp. 150-151.

<sup>985</sup> RESÉNDIZ NÚÑEZ, Cuauhtémoc. *Op. Cit.*, pp. 23 y 24.

<sup>986</sup> FRAGA MAGAÑA, GABINO. *Op. Cit.*, p. 456.

<sup>987</sup> Los principios son normas lógicas nacidas de la experiencia y de la costumbre y que rigen su procedencia y efectos. Véase a RESÉNDIZ GARCÍA, José. “El juicio de amparo, el acceso a la justicia y el fortalecimiento del Poder Judicial de la Federación: Condiciones para un estado de derecho”, *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, Número 3, Diciembre de 1998, México, p. 449.

<sup>988</sup> DROMI, JOSÉ ROBERTO. *Op. Cit.*, 1997, p. 840.

<sup>989</sup> Simplemente, las sentencias definitivas son las que el juez dicta para decidir el fondo mismo del litigio que le ha sido sometido. Véase a COUTURE, EDUARDO J. *Op. Cit.*, 1958, pp. 301 y 302.

Procedimiento “en que se da una cercanía del tribunal; dos etapas de las defensas; y fuerza de la sentencia; presentándose la independencia e imparcialidad del tribunal, y a su vez reconocimiento de la supremacía del Poder Judicial de la Federación, como uno de los tres únicos Poderes Supremos de la Unión, autorizan a sostener que el sistema de contribuciones en su momento lógico de solución de las controversias ha avanzado decididamente en la consecución práctica de la impartición de justicia en México”.<sup>990</sup>

Dolores Heduán insistió y se apoya tal insistencia en que este recurso transfiere directamente la jurisdicción del TFJFA al Poder Judicial de la Federación, “tal transferencia es única en su género; y priva a los fallos del propio Tribunal, de la fuerza de cosa juzgada que le dieron los iniciadores de la Ley de Justicia Fiscal, pensando lógicamente que las autoridades administrativas no deberían alzarse contra la calificación de legalidad que de sus actos hiciera un tribunal revestido de todas las calidades jurídicas para imponerles su decisión”.<sup>991</sup>

Esto es, los TCC del Poder Judicial de la Federación, se colocan como revisores dentro de las resoluciones del Pleno y de las Salas del TFJFA, y a éste lo somete ante ese Poder Judicial de la Federación.

Martínez Rosaslanda señala que el recurso de revisión fiscal previsto en el artículo 63 de la LFPCA, constituye un retroceso en el desarrollo de la justicia administrativa en México, que había ganado un lugar destacado, tanto en la doctrina como en la práctica; por crear un aspecto negativo, ya que el conocimiento de aquél se asigna a un órgano del PJF, encargado de preservar las garantías individuales de los particulares; del cual se desconoce, sin razón su actuación; no obstante haber demostrado su eficacia traducida en criterios aislados y jurisprudencia sustentadas durante su existencia.<sup>992</sup>

## **II. Principio de equidad procesal**

Si bien, “el control de la legalidad de las sentencias del Tribunal Fiscal correspondió a los Tribunales Judiciales a través del juicio de amparo; y desde ese momento sintió la Administración Pública que había una situación procesalmente desigual entre el contribuyente y el Fisco porque el contribuyente, podía objetar los fallos del Tribunal, mientras que para la autoridad no existía la posibilidad de que se corrigiera esta desigual situación que desde su punto de vista procesalmente existía”.<sup>993</sup>

La Administración Pública y el particular han litigado hasta cierto nivel en condiciones similares y con las mismas oportunidades procesales, de acuerdo con el

<sup>990</sup> VALDÉS VILLARREAL, Miguel. *Op. Cit.*, 1990, p. 108.

<sup>991</sup> HEDUÁN VIRUES, DOLORES. *Op. Cit.*, 1971, pp. 282 y 283.

<sup>992</sup> Véase a MARTÍNEZ ROSASLANDA, Sergio. *Op. Cit.*, p. 547.

<sup>993</sup> CORTINA GUTIÉRREZ ALFONSO. *Op. Cit.*, 1981, pp. 217 y 218.

principio de igualdad de las partes en juicio,<sup>994</sup> pero al llegar a esta etapa los particulares pueden, en todos los casos, impugnar las sentencias de la Sala del TFJFA, mientras que la Administración Pública sólo podrá hacerlo por medio del recurso de revisión fiscal, con lo cual se crea una desigualdad procesal.

Es decir, la autoridad no puede pretender ser tratada como una parte cualquiera en el proceso, porque no lo es, en virtud de que es la encargada de crear y modificar las diversas disposiciones legales fiscales en las que se apoya para emitir sus resoluciones, éstas presumibles legales, a diferencia del contribuyente que se encarga de controvertir la ilegalidad de esas resoluciones, sencillamente la naturaleza de los sujetos no es la misma, y atendiendo a ésta no se puede hablar de igualdad de las partes en el proceso.

Sucede que, "el juicio de amparo es extraordinario, y última instancia de todo proceso",<sup>995</sup> del que definitivamente no gozan las autoridades; pero, con el nuevo recurso de revisión en materia fiscal (1946) se rompe con el principio de igualdad de las partes en el proceso, al establecerse como un medio de impugnación asimétrico, pues únicamente se concede a las autoridades inconformarse ante los Tribunales Colegiados,<sup>996</sup> en contra de las sentencias definitivas que dicte el TFJFA, siempre que el asunto se encuentre en alguno de los casos previstos por el artículo 63 de la LFPCA.

Tal asimetría, rompe abiertamente con este principio, ya que no es aceptable el argumento de que por contar el particular con el juicio de amparo, la autoridad debe contra también con un recurso ordinario en forma privativa, ya que lleva a establecer en la legislación, recursos ordinarios a favor de las autoridades cuando no estén de acuerdo con una resolución favorable concedida al particular, y que éste impugne a través de la vía extraordinaria del amparo.

Se trata de un recurso asimétrico, especial para las autoridades y que rompe abiertamente el principio de igualdad de las partes.

Se distingue por su carácter asimétrico, según expresión de Briseño Sierra, pues únicamente están legitimadas para interponerlo, la autoridades, no así el particular, porque según se asienta en "el Informe Razonado al Secretario de Hacienda, de la Comisión Redactora del Código Fiscal vigente; al ser la capacidad de resolución del Tribunal en Pleno limitada, no se consideró conveniente conceder el recurso de revisión

---

<sup>994</sup> La garantía de igualdad consiste en que para la Ley, no existen diferencias entre los individuos por raza, nacionalidad o sexo; y en el trato debe ser igual a los iguales y desigual a los desiguales, lo que en materia tributaria se conoce como principio de equidad.

Sin embargo, estrictamente hablando el principio se cumple, ya que a los sujetos que se sitúan en determinado supuesto legal reciben de parte de la autoridad un trato igual; pero desde el punto de vista de los medios procesales que deben interponer los sujetos tributarios, se manifiesta indudablemente la desigualdad procesal. Véase a VALDÉS VILLARREAL, Miguel. *Op. Cit.*, 1990, p. 133.

<sup>995</sup> MARTÍNEZ ROSASLANDA, Sergio. *Op. Cit.*, p. 85.

<sup>996</sup> Su asimetría constituía una aberración desde el momento en que sólo se autoriza en beneficio de una parte (la parte más poderosa) en el proceso. Véase a ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo. "La garantía constitucional procesal de acceso a la justicia fiscal", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Número 35, Nov. de 1990, México, p. 76



también a los particulares pues se crearía en el Pleno del Tribunal un rezago. El particular, en todo caso, tiene a su alcance el juicio de garantías que señalan los artículos 103 y 107 de la Constitución Política y que regula la ley reglamentaria de dichos artículos”.<sup>997</sup>

Realmente se cree que resultó muy difícil encontrar un argumento que justificara que las autoridades pudieran recurrir las sentencias de las Salas del TFJFA; pero, en ese momento sólo se justificó la desventaja de éstas frente a los particulares.

El particular no tiene acceso al recurso de revisión fiscal, lo que en principio implicaría desigualdad procesal entre las partes, ya que “trastoca el orden jurídico con evidente perjuicio para los gobernados, y es triste ver que en la práctica cuando se atacan estos puntos, los tribunales se limitan a responder que este tipo de facultades son perfectamente legales y que así han sido establecidas por nuestros legisladores”.<sup>998</sup>

Las dependencias de la Administración Pública Federal, tendrían dentro del procedimiento contencioso administrativo, en cualquier forma en que intervengan, la misma situación que otra parte cualquiera. Así se ha ordenado en el artículo 4º del Código Federal de Procedimientos Civiles<sup>999</sup> cuya aplicación es supletoria por disposición expresa del artículo 2 de la LFPCA.

El principio y preceptos enunciados, no cumplen con el establecimiento del recurso de revisión fiscal, ya que, sólo la autoridad puede promoverlo sin que se dé al particular la posibilidad procesal formal de comparecer en defensa de sus legítimos intereses, es decir, que al crear un medio de impugnación sólo a favor de una de las partes de un procedimiento contencioso, se rompe con el procedimiento, se rompe con el principio de igualdad procesal.

Este recurso de revisión fiscal tiene carácter excepcional “no sólo por el hecho de que por su conducto se altera el principio de seguridad jurídica, que es fundamento de la firmeza de los actos administrativos, sino también por las circunstancias de que son extraordinarios los motivos por los cuales es dable plantearlo.

La excepcionalidad del recurso debe tenerse muy en cuenta, ya que impone la aplicación de un criterio restrictivo en cuanto a la aceptación de las causales de fundamentación de la impugnación, a la apreciación de tales causales y al alcance de la resolución que se dicte, poniendo fin a esta instancia procesal”.<sup>1000</sup>

---

<sup>997</sup> Revista Investigación Fiscal, No. 43, Julio de 1969, México, p. 90.

<sup>998</sup> GALLEGOS REYES, HUMBERTO. *Op. Cit.*, p. 108.

<sup>999</sup> Las instituciones, servicios y dependencias de la Administración Pública de la Federación y de las entidades federativas, tendrán dentro del procedimiento judicial, en cualquier forma en que intervengan, la misma situación que otra parte cualquiera; pero nunca podrá dictarse, en su contra... Véase el artículo 4 del Código Federal de Procedimientos Civiles. Vigente en 2008.

<sup>1000</sup> ALTAMIRA, PEDRO GUILLERMO. *Op. Cit.*, 1971, p. 262.

Uno de los valores fundamentales protegidos por el Sistema Jurídico es el de la seguridad, el cual consiste en una certeza dada al particular sobre los derechos de que goza y las obligaciones que debe cumplir. Véase a HERNÁNDEZ CARMONA, Edgar. *Op. Cit.*, p. 161.

Es decir, el recurso de revisión fiscal “se caracteriza fundamentalmente por la desigualdad procesal, derivada de la presunción de legalidad de los actos de las autoridades administrativas y la diversidad de medios de defensa con que cuentan las partes para impugnar los actos que las agravian”,<sup>1001</sup> del cual el particular no tiene acceso, lo que en principio implicaría desigualdad procesal entre las partes.

Como lo dijera Fix-Zamudio se confirma que en realidad, “la revisión fiscal no es sino un amparo directo o de una sola instancia, disimulado bajo el disfraz de apelación federal (recurso de revisión fiscal), con el objeto de salvar el escrúpulo tradicional de negar a las autoridades la posibilidad de acudir al propio amparo, estimado como instrumento exclusivo de la tutela de los derechos del hombre, naturaleza que ya no conserva sino en un sector limitado”.<sup>1002</sup>

Por lo que, “no falta jurisprudencia que sostenga que bajo ese nombre se oculta un verdadero juicio de amparo”,<sup>1003</sup> que no se ha querido reconocer como tal. En el que las partes no han tenido igual posibilidad de defender sus pretensiones, situación que aún acontece.

## 5.5 Diferencias

Particulares comentarios se han expresado del recurso de revisión fiscal previsto en los artículos 63 y 64 de la LFPCA, desde luego no se ignora que pueden generarse diferencias, las cuales estribarían en que el amparo directo es un juicio que provoca un examen de legalidad en funciones de protección constitucional de garantías individuales y que sólo puede ser promovido por particulares, en tanto que el recurso de revisión fiscal se instaura como un medio de defensa extraordinario, para simple examen de legalidad y susceptible de ser interpuesto por autoridades.

De Silva Nava ha considerado que “desde el punto de vista de la técnica procesal, no es común el hecho de que resoluciones de un mismo tipo, puedan ser impugnadas en diversas vías (en este caso la ordinaria y la constitucional), atendiendo, para la procedencia de una u otra, a la naturaleza de la parte agraviada. En el caso en que la misma sentencia cause agravio tanto al particular como a la autoridad, resulta legalmente posible que se promuevan simultáneamente el amparo y la revisión. Esto ya implica la existencia de cuestiones de difícil solución, como es la de determinar la posible trascendencia de lo resuelto en el amparo a la revisión y viceversa”.<sup>1004</sup>

<sup>1001</sup> MARTÍNEZ ROSASLANDA, Sergio. *Op. Cit.*, p. 531.

<sup>1002</sup> FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Op. Cit.*, 1969, p. 1135.

<sup>1003</sup> PALLARES, EDUARDO. *Diccionario teórico práctico del juicio de amparo*, Quinta edición, Porrúa, México, 1982, p. 229.

<sup>1004</sup> SILVA NAVA, Carlos De. *Op. Cit.*, p.608.

Su interposición no debe afectar el orden jurídico procesal a tal grado que se conviertan en un privilegio,<sup>1005</sup> consistente en que la autoridad obtenga la revocación del fallo a través de una instancia, esto es, por un camino más corto que las dos instancias al alcance del particular. Por otra parte, nada se opondría tampoco a que el particular pudiese extenderse a conceptos de violación de garantías individuales que, por natural exclusión, no habrían de alegar las autoridades en el recurso de su parte”.<sup>1006</sup>

Respecto a esta última circunstancia Giuliani Fonrouge ha dicho que “el que los particulares impugnen las sentencias del tribunal a través del juicio de amparo y las autoridades fiscales a través de esa revisión ante el Colegiado, puede significar que la unidad del proceso se rompa en resoluciones que no satisfagan las pretensiones de ambas partes, con lo que se correrá el riesgo de que en un mismo asunto, bifurcado en amparo y revisión, se dicten sentencias incoherentes o contradictorias”.<sup>1007</sup>

Pero, “el objeto inmediato de la acción procesal en el Amparo es la prestación del servicio jurisdiccional por parte del órgano estatal respectivo tendiente a la protección y el mantenimiento de la integridad y de la supremacía de la Constitución, y su objeto mediato consiste en que, por la concesión al quejoso de la protección de la Justicia Federal, el órgano de autoridad que conoce del Amparo obligue a la autoridad responsable (sujeto pasivo) a restituir al agraviado en el goce de la garantía violada, o a nulificar el acto concreto o la ley que hubiere contrariado o alterado el régimen de delimitación de competencias, federal o local”.<sup>1008</sup>

El objeto específico de la acción constitucional se configura por la petición del quejoso tendiente a destruir las consecuencias del acto reclamado, mediante el acatamiento por parte de las autoridades responsables, de las garantías individuales y, en general, del articulado íntegro de la CPEUM.

Al resolverse en un mismo momento el juicio de amparo y el recurso de revisión fiscal, se puede provocar que se dicten sentencias contradictorias, que impidan su posterior revocación o modificación; ya que al emitir resolución el TCC, ésta es inatacable, esto es, no existe medio de defensa alguno que la modifique, sino simplemente que se cumpla, de ahí la desigualdad procesal.

## **5.6 Derecho comparado**

Antes de finalizar el desarrollo de esta investigación, la misma estaría incompleta de no considerar el análisis de los sistemas jurídicos de otros países, respecto a la figura

<sup>1005</sup> Los privilegios especiales casi no existen en la legislación tributaria mexicana; no obstante, no se podría negar que se presentan. Véase a GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Op. Cit.*, 2000, p. 583.

<sup>1006</sup> HEDUÁN VIRUES, DOLORES. *Op. Cit.*, 1961, p. 293.

<sup>1007</sup> GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. *Op. Cit.*, 1997, pp. 805 y 806.

<sup>1008</sup> BORDOA REYES, ALFREDO. *Op. Cit.*, pp. 21 y 22

jurídica del recurso de revisión fiscal, es decir, si se presenta ésta en otros sistemas de derecho, o en caso contrario si existe otra que se equipare con el recurso administrativo en el que se centró este estudio.

La evolución del derecho tiene cierta singularidad en los ordenamientos jurídicos que por razón de la cercanía geográfica y cultural, son más próximos; así en España, Alemania, como en Italia y Francia, la imagen inicial de la vía administrativa del recurso ha ido dejando paso progresivamente a un cuadro simplificado en el que se ha impuesto.

El régimen jurídico de los recursos administrativos se limita a algunos aspectos relevantes, con el objeto de fijar los elementos comunes y las diferencias, que permitan conocer si efectivamente existe relación del recurso de revisión fiscal en México o su equivalente con otros sistemas jurídicos de los países que se describen a continuación:

### 5.6.1 España

En el sistema jurídico español, el problema que se ha suscitado es precisamente establecer la revisión de los actos firmes de la Administración. Cuya finalidad, no es otra sino la de beneficiar al administrado, solventando los posibles errores que se hubieran cometido.<sup>1009</sup>

Tomás Ramón Fernández ha dicho que “los llamados recursos especiales no tienen de tales otra cosa que la singularidad que resulta del mero arbitrio de quienes los diseñan, arbitrio que rara vez responde a una finalidad garantizadora, sino, más bien a todo lo contrario”.<sup>1010</sup>

No obstante, “el recurso administrativo de revisión que mantiene la misma configuración que tenía durante la vigencia de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958; pues sigue siendo un recurso extraordinario, y así se califica reiteradamente, excepcional”.<sup>1011</sup>

Así, “el carácter especial o extraordinario implica que únicamente podrá interponerse al amparo de alguna o algunas de las circunstancias taxativamente establecidas en la Ley (concretamente en el artículo 118.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo).<sup>1012</sup>

---

<sup>1009</sup> Véase a GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, ERNESTO. *El recurso administrativo extraordinario de revisión*, Segunda edición, Editorial Civitas, Madrid, España, 20001, pp. 24 y 25.

<sup>1010</sup> FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, “Reflexiones sobre la utilidad de la vía administrativa de recurso”, *Revista Documentación Administrativa*, Número 221, Enero-Marzo, 1990, Madrid, España, p 8.

<sup>1011</sup> GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, ERNESTO. *Op. Cit.*, p. 15.

<sup>1012</sup> En el artículo 118.1 se establece: Serán susceptibles de ser recurridos en revisión los actos administrativos firmes en sentido estricto y aquellos otros que todavía fueran susceptibles cuando se interpone el recurso de revisión, de ser impugnados ante la vía contencioso administrativa. Véase la Ley de Procedimiento Administrativo. Vigente en España en 2008.

Este carácter extraordinario supone que a través del recurso de revisión “no podrán replantearse de nuevo y con plenitud cuestiones que debían haber sido, en su caso, objeto propio de recursos ordinarios. No puede erigirse en un instrumento para reabrir plazos fenecidos, de manera que su interposición únicamente permitirá, en principio, examinar si concurre alguna de las causas de dicho precepto”.<sup>1013</sup>

El autor español Jerónimo Arozamena ha señalado que el recurso de revisión es extraordinario, y desde una perspectiva conceptual, un remedio rescisorio que permite rescindir las sentencias que hayan ganado firmeza, cuando se demuestre que se han fundado en algunos de los supuestos que refiere tal artículo.<sup>1014</sup>

Por lo que, “se trata de un recurso extraordinario en cuanto sólo se admite en supuestos tasados y no ante cualquier infracción del ordenamiento jurídico. Trata de permitir la recurribilidad más allá de los plazos normales precisamente ante la esencialidad de los motivos de impugnación. Es decir, hace posible una reacción jurídica excepcional en cuanto al recurso mismo y a los plazos de interposición”.<sup>1015</sup>

El llamado recurso de revisión en el sistema jurídico español calificado de extraordinario, cuya procedencia radica en los impuestos tasados y no ante cualquier infracción, no tiene relación alguna con el recurso de revisión fiscal en México; y se demuestra que en España no existe un medio de defensa con las particularidades que se han establecido del recurso de revisión fiscal.

### 5.6.2 Italia

Por lo que a Italia corresponde, y “ante la vieja controversia sobre si los recursos administrativos pueden entenderse como medios de justicia en interés del ciudadano, o bien para permitir a la Administración una revisión de sus propios actos, hay que decir que habían asumido un papel ambivalente: De un lado, continúan siendo un instrumento de revisión a favor de la Administración, a petición de los sujetos directamente interesados, de revisar su propia actuación, y de corregir antes de ser llevada ante el juez los posibles errores en que hubiera podido incurrir; y por otra parte, dan al ciudadano que no desea embarcarse en un proceso la posibilidad de intentar conseguir el mismo resultado de un modo más rápido, económico y menos formalista”.<sup>1016</sup>

Es decir, la autoridad puede revisar y corregir los errores que hubiera cometido, a través de la interposición de los recursos administrativos que presenta el particular,

<sup>1013</sup> GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, ERNESTO. *Op. Cit.*, p. 16.

<sup>1014</sup> AROZAMENA SIERRA, JERÓNIMO. *Comentarios a la Ley de jurisdicción contencioso-administrativa*, Segunda edición, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2001, pp. 421 y 422.

<sup>1015</sup> CALVO ORTEGA, RAFAEL. *Op. Cit.*, p. 440.

<sup>1016</sup> *Ibidem.* p. 62.

con el objeto de ver resuelto su problema en poco tiempo y sin que ello origine gastos excesivos.

Además, "el recurso administrativo viene encuadrado dentro de los procedimientos de revisión o de segundo grado, en cuanto que el órgano competente revisa la actuación del que ha adoptado la resolución que se impugna.

Se presentan los recursos de carácter general, es decir, admisibles independientemente de que existan normas específicas que los regulen, y los de carácter excepcional, admisible sólo si existe norma expresa y en los casos previstos taxativamente. En la primera categoría se incluyen el recurso jerárquico y el recurso extraordinario, y en la segunda el recurso jerárquico impropio y la oposición".<sup>1017</sup>

De ahí que, los recursos de carácter general no requieren de estar insertos en una norma para su regulación; a diferencia de la vía excepcional, el cual solo se admite en los casos previstos expresamente por una norma.

Sebastiano Cassarino ha dicho que "los recursos jerárquicos impropios, también llamados, por algunos atípicos, se caracterizan por el hecho de estar dirigidos a órganos que no ocupan una relación de superioridad jerárquica sobre los órganos o entes que han dictado la decisión impugnada. De esta característica se deduce su excepcionalidad, por lo que, al no poderse explicar en el contexto de una relación de jerarquía, como en el caso de los verdaderos y auténticos recursos jerárquicos, deben estar previstos expresamente por una disposición legal.

Generalmente se trata de recursos contra decisiones dictadas por órganos superiores, como los Ministros, órganos colegiados y entes públicos".<sup>1018</sup>

Asimismo, existe el recurso extraordinario "ante el Presidente de la República, es un recurso general que se puede presentar siempre, independientemente de que algunas normas lo prevean expresamente de forma singular. Históricamente, deriva de los poderes que el soberano ejercía *extra ordinem*, habiéndose mantenido en el ordenamiento, pues ofrece ciertas ventajas respecto a la tutela judicial de los derechos e intereses".<sup>1019</sup>

Este recurso jerárquico extraordinario es exclusivo del Presidente de la República; y se encuentra excluido para todas aquellas materias que corresponden a los Jueces especiales (el Tribunal de Cuentas, Los Tribunales Tributarios, algunos Colegios profesionales, el Tribunal Superior de Aguas Públicas).

---

<sup>1017</sup> CASSARINO, Sebastiano, "Los recursos administrativos en el derecho italiano", Traducción por Luis Carlos Fernández Espinar. *Revista Documentación Administrativa*, Número 221, Enero-Marzo 1990, Madrid, España, p. 40.

<sup>1018</sup> *Ibidem*, pp. 48 y 49.

<sup>1019</sup> *Ibidem*, p. 51.

Pero, aún cuando los recursos de carácter general no se inserten específicamente en una norma y los de carácter excepcional requieran de esa condición, llamados también recursos jerárquicos y extraordinarios, respectivamente, y se excluya de su conocimiento a los Tribunales Tributarios; nada se menciona de la existencia de un recurso de revisión fiscal, por extraordinaria que sea su denominación en el sistema jurídico italiano.

### 5.6.3 Alemania

Los recursos en la jurisdicción administrativa (*Verwaltungsrechtspflege* o *Administrativjustiz*) del Derecho alemán vigente en el ámbito administrativo; fue inspirada básicamente en el modelo del Consejo de Estado francés.<sup>1020</sup>

Pero, "el medio normal de protección jurídica en el derecho administrativo alemán, lo constituye el recurso administrativo. Una ordenanza del Estado de Baden caracteriza con precisión su esencia diciendo: Cada particular que resulte perjudicado y estime lesionado su interés jurídico por una decisión o un precepto de las autoridades administrativas está facultado para recurrir. La facultad para interponer un recurso es un derecho público subjetivo de todo ciudadano".<sup>1021</sup>

Se han venido distinguiendo tradicionalmente con carácter preliminar los denominados recursos (administrativos) informales o innominados (*formose Rechtsbehelfe*). Estos recursos informales, carecen de toda regulación legal, esto es, no están sujetos ni a formas ni a plazos, encuentran su fundamento en el derecho constitucional de petición y están dotados, por consiguiente, de pleno rango constitucional. Sin estar obligada la autoridad a revisar la decisión cuestionada, la falta de eficacia jurídica asegurada es la nota característica del mismo.

Hay dos tipos principales de recursos informales, según se dirijan a la autoridad que dictó el acto cuestionado o a la instancia superior jerárquica de la misma. En el primer caso, se habla de una objeción o réplica (*Gegenvorstellung*) y, en el segundo, de la queja informal.

A diferencia de ellos, los recursos formales, están expresamente autorizados por la ley, y consecuentemente, son los que conceden una verdadera protección jurídica.

Antes de la entrada en vigor de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa (*Verwaltungsgerichtsordnung, VwGO*) la vía administrativa de recurso en Alemania conocía dos recursos formales ordinarios, autorizados de forma expresa por ley o reglamento casuísticamente: El recurso de reposición (*Einspruch*), orientado a inducir a

<sup>1020</sup> Véase a BULLINGER, Martín. "Los recursos administrativos en la República Federal de Alemania", *Revista Documentación Administrativa*, Número 221, Enero-Marzo, 1990, Madrid, España, p. 14.

<sup>1021</sup> FLEINER, FRITZ. *Op. Cit.*, p. 185.

la autoridad de la que emanó el acto administrativo impugnado a revisar y resolver nuevamente el asunto, y el recurso de alzada (*formelle Beschwerde*), dirigido a la instancia superior jerárquica de la actuante.<sup>1022</sup>

Son dos tipos de recursos administrativos, por un lado los informales que carecen de regulación legal; que a su vez se clasifican en objeción o réplica para el caso de que sean dirigidos a la autoridad que emitió el acto o queja informal, cuando se dirigen al superior jerárquico.

Y los formales como el recurso de reposición y el recurso de alzada, orientados a revisar y resolver nuevamente el asunto; pero, tampoco en el sistema jurídico alemán se hace mención alguna de la existencia de un recurso administrativo con las características del recurso de revisión fiscal, o bien, con algún medio de defensa que se pudiera equiparar.

#### 5.6.4 Francia

El sistema francés, tan estable y tradicionalmente prestigioso; y el peso de ese prestigio histórico se hace sentir también con especial fuerza en los medios de defensa que se pueden interponer.

“La Administración tributaria está dotada de una potestad consistente en la facultad de revisar por las vías que consagra el ordenamiento jurídico sus propias actuaciones en materia tributaria.

Sin embargo, la potestad de revisión de la que está habilitada la Administración tributaria constituye una potestad-deber, fruto de la conjugación de los intereses jurídicamente protegibles”.<sup>1023</sup>

El profesor Ferreiro Lapatza, manifiesta que la revisión por la Administración puede efectuarse de oficio o previa la interposición de un recurso administrativo. La revisión de oficio de los actos administrativos tributarios se adapta al molde general de la revisión de oficio de los actos administrativos en general previsto en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.<sup>1024</sup>

Por el contrario, la revisión previo recurso de los actos administrativos tributarios ofrece, frente a la revisión previo recurso de los actos administrativos en general, características especiales: La principal de ellas deriva de la existencia y actuación de unos órganos administrativos especiales, los Tribunales Económico-Administrativos, a

---

<sup>1022</sup> *Ibidem.* pp. 17-18.

<sup>1023</sup> CAZORLA PRIETO, LUIS MARÍA. *Derecho financiero tributario*, Segunda edición, Editorial Aranzadi, Navarra, España, 2001, p. 496.

<sup>1024</sup> Véase a FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN. *Curso de derecho financiero español*, Vol. II, Vigésima tercera edición, Ediciones Jurídica y Sociales, S. A., Madrid, 2004, p. 232.



los que se les encomienda, aunque no de forma exclusiva ni exclusivamente, la resolución de las reclamaciones o recursos administrativos contra tales actos”.<sup>1025</sup>

En el Derecho francés no hay una norma específica que recoja el régimen jurídico de manera general de los recursos administrativos, los cuales tienen su fundamento en una práctica administrativa y contenciosa que se apoya en las reglas del plazo del recurso por exceso de poder.<sup>1026</sup>

En Francia, el Consejo de Estado “perfiló el recurso de exceso de poder, y es un mérito impercedero, no ha sabido luego sacarle de los límites completamente convencionales que fueron el precio histórico que tuvo que pagar por esa formidable invención. Esos límites resultan inadmisibles, simplemente, cargas que en la práctica vienen a esterilizar buena parte del recurso y que carecen de cualquier justificación objetiva, como otros sistemas de justicia administrativa lo han demostrado”.<sup>1027</sup>

Todos los recursos en Francia son recursos de plena jurisdicción (dos) y era nada más el juez que era soberano para decidir qué tipo de recursos le presentaba el gobernado, si la pregunta que le hacen al juez es de legalidad, entonces es el recurso que se llama “*récours pour excess de pouvoir*” que quiere decir, exceso de poder, un recurso objetivo de legalidad, es un proceso hecho a un acto, es decir, que el que hace el recurso casi desaparece detrás de la pura cuestión de derecho, la pura pregunta de derecho que formula el juez y éste nada más tiene competencia para anular o confirmar el acto administrativo atacado.

Es un recurso de orden público, sin abogado, que cada uno puede formular libremente al Consejo de Estado.

Un recurso para todos y una manera para el juez de restablecer la legalidad que fue violada en un momento dado por la administración, mientras que el recurso de plena jurisdicción, constituye sobre todo un recurso que reconoce un derecho a una persona, no un recurso de legalidad.<sup>1028</sup>

Se ha dicho que el recurso de exceso de poder, con sus limitaciones convencionales, está completamente superado por otros sistemas occidentales actuales, y concretamente por el sistema alemán.

---

<sup>1025</sup> *Ibidem*. pp. 497 y 498.

<sup>1026</sup> SUBRA DE BISEUSSES, Pierre. “Los recursos administrativos en el derecho francés”, *Revista Documentación Administrativa*, Número 221, Enero-Marzo, Madrid, España, p. 65.

<sup>1027</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. “La crisis del contencioso-administrativo francés: El fin de un paradigma”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, Número 58, Editorial Civitas, Abril-Junio de 1988, Madrid, España, pp. 165 a 169.

<sup>1028</sup> Véase a DONNAT, Francis. “Organización y estructura de la jurisdicción administrativa en Francia”, *El Contencioso Administrativo México-Francia*, Memoria del Semanario Internacional 1999, México, 2001, pp. 218 y 219.

En el sistema jurídico francés tampoco se encuentra una figura semejante a la del recurso de revisión fiscal que regula la materia fiscal en México en los artículos 63 y 64 de la LFPCA.

## 5.7 Soluciones

Lo cierto es que, no se puede ser tan ambicioso y esperar la igualdad de las partes, y aún que se diera de forma inmediata la solución de esta situación; pero se reitera la necesidad de proponer ajustes ahora a la LFPCA que somete a las partes en materia fiscal al control constitucional de sus controversias.

El recurso de revisión fiscal, viene a ser sin lugar a dudas, uno de los medios de impugnación más complejos e interesantes que existen en el sistema de derecho tributario, desde sus orígenes se ha mantenido como un medio de defensa al alcance solamente de la autoridad administrativa, con el paso del tiempo ha continuado ese esquema; ya que las reformas que ha sufrido, no han sido sustanciales.

Este recurso es de naturaleza híbrida (cruzada), lo que aumenta su complejidad, procede en contra de las sentencias definitivas dictadas en los juicios de nulidad, el particular tiene la opción de acudir ante el PJF, a efecto de impugnar la validez; en cambio, la autoridad quedaba impedida para conducirse en esa forma; situación que da margen a una desigualdad procesal, y por ende a un desequilibrio entre las partes, ya que el gobernado tiene ante sí la posibilidad legal de abrir una instancia más en el conflicto, lo que relegaba a la autoridad a un nivel inferior, que de cierto modo vino a mitigarse con el establecimiento del recurso de revisión fiscal.

Esto es, ya no es el particular el que solicita la revisión de los actos administrativos en última instancia, sino que, se la reserva la propia autoridad emisora del acto impugnado por el particular y anulado por el TFJFA, en los términos del artículo 63 de la LFPCA.

Inclusive, podría pensarse que los TCC competentes para conocer del mismo, prácticamente renuncian a su misión natural de ser juzgadores de amparo, y por ficción legal, pasan a revisar las resoluciones del TFJFA.

Ahora bien, "si nos colocamos del lado del particular que resulta afectado por una resolución o un acto administrativo en el derecho mexicano, podemos observar una situación que puede calificarse de angustiosa;"<sup>1029</sup> ya que podría pensarse que la autoridad no encuentra límite en la aplicación de las disposiciones legales fiscales, y que tiene que recurrir sus propias resoluciones ante el PJF.

---

<sup>1029</sup> FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Op. Cit.*, 1969, p. 1061.

Para resolver el problema apuntado, las soluciones pueden ser muy variadas; a este respecto Dolores Heduan, propuso “que el recurso de revisión sea oponible por cualquiera de las partes, y en relación a él opina: Que ha transgredido, la pureza del principio de sometimiento, de las autoridades administrativas a la jurisdicción de tribunales contenciosos, creados con el deliberado y único propósito de impedir la injerencia del Poder Judicial, en la calificación de legalidad, de los actos del Poder Ejecutivo.

Esta solución conllevaría a conservar la supremacía del juicio de amparo, y evitar la promoción simultánea del juicio de garantías, y del recurso, al disminuir el volumen de asuntos que debe conocer el Tribunal Colegiado de Circuito”.<sup>1030</sup>

Esto es, conceder un plano de equilibrio a las partes, en el juicio contencioso administrativo; y dar verdadera eficacia y definitividad al TFJFA, para resolver como tribunal autónomo, los asuntos de su competencia, quizá a través de su Sala Superior.

Es importante que “se retome la idea original de la Justicia Administrativa y se conceda al Tribunal Fiscal Federal, el conocimiento del medio de impugnación que se establezca en última instancia, de las impugnaciones que hagan las autoridades demandadas a las resoluciones emitidas por los órganos de primera instancia del propio Tribunal”.<sup>1031</sup>

Resulta incongruente que en la materia fiscal, cuando los contribuyentes obtienen una resolución favorable, las autoridades puedan promover el recurso de revisión fiscal y éstos no tengan la posibilidad de hacer valer el juicio de garantías ni ningún otro medio de defensa.

Magaña Herrejón ha dicho que para que la incongruencia anterior desaparezca, “se propone que se restaure la competencia del Tribunal Fiscal Federal, a través de su Sala Superior, para el conocimiento del recurso que el Código Tributario establece a las autoridades demandadas, pues de esa manera los particulares recobrarán la posibilidad de hacer valer el juicio de garantías, en contra de las resoluciones adversas que sean dictadas por la Sala Superior”.<sup>1032</sup>

De hecho, se llegó a pensar que esa incongruencia podría desaparecer con la reforma al CFF en 2005, pero no ha sucedido así, ya que la LFPCA en lo correspondiente al recurso de revisión fiscal sólo separó el Título VI, sin realizar una reforma trascendental al mismo.

<sup>1030</sup> HEDUÁN VIRUES, DOLORES. *Op. Cit.*, 1961, p. 295.

<sup>1031</sup> MARTÍNEZ ROSASLANDA, Sergio. *Op. Cit.*, p. 549.

<sup>1032</sup> MAGAÑA HERREJÓN, Rolando. Tercera Reunión de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación, Dic. 1994, México, p. 123.

Tron Petit apoya la posibilidad de consumir la interposición del recurso a casos verdaderamente importantes, haciéndolo accesible a ambas partes; o en caso contrario, eliminar ese recurso por restar al juicio de garantías la jerarquía que le corresponde.<sup>1033</sup>

Se requiere de “una reforma fiscal real lo suficientemente eficaz y estable para permitir la certeza jurídica indispensable y la corrección en el entorno tributario del desajuste que se ha sufrido”,<sup>1034</sup> una “reforma consistente en acabar con la utilización de recursos fiscales a favor del gobierno federal, que deja en total desventaja al contribuyente; aún cuando para lograrlo, sea necesario modificar la Constitución Federal para establecer una clara delimitación de la equidad, en nuestro sistema fiscal y lograr la aplicación de la Ley Fiscal”.<sup>1035</sup>

Quizá exista la duda de comprender la necesidad de una reforma, pero debe recordarse que el TFJFA nace para atender cuestiones tributarias por medio de un procedimiento sencillo y rápido; colocándose en el marco del Poder Ejecutivo, sin sujetarse a la dependencia de otra autoridad, es decir, se estima que debe trasladar su competencia de los TCC a la Sala Superior del TFJFA, toda vez que viola el principio de igualdad procesal entre las partes como se ha dicho.

Si el TFJFA está colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo, y emite sus resoluciones en representación de éste; resulta absurdo en el orden constitucional, que la administración fiscal que de él depende, responsable del acto impugnado por el particular y declarado ilegal por ese Tribunal, requiera el auxilio del PJP, para que sea anulado el fallo que emitió en beneficio del particular, o bien, que se solicite la protección y amparo de la justicia federal a fin de que ésta invalide la resolución emitida en representación del Ejecutivo.

La solicitud de intervención del Poder Judicial de la Federación, contenida en la fracción I del artículo 107 de la CPEUM, se refiere en primer término a que el juicio de amparo, se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, salvo que la parte agraviada aquí, es la administración fiscal, de la que es responsable el Poder Ejecutivo; administración que emitió el acto impugnado por el particular, mismo que fue declarado ilegal por el Tribunal, creado para calificar la legalidad de los actos, que en materia fiscal se emitan.<sup>1036</sup>

La circunstancia de que se le dé el nombre de recurso de revisión fiscal a un juicio de amparo, no puede alterar la naturaleza de una institución, reservada en el orden

<sup>1033</sup> Véase a TRON PETIT, Jean Claude. *Op. Cit.*, pp. 224 a 226.

<sup>1034</sup> CUEVA, ARTURO DE LA. *Op. Cit.*, 1999, p. 181.

<sup>1035</sup> ORRANTÍA ARELLANO, FERNANDO A. *Las facultades del congreso federal en materia fiscal*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2001, pp. 234 y 235.

<sup>1036</sup> Véase a SANTISTEVAN E. Carlos. “Recurso de revisión y sus modificaciones a partir de enero de 1998”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cincuenta y cinco años, Tomo I, México, 1982, pp. 401 y 402.

Constitucional, a proteger al particular en contra de las leyes o actos de autoridad que violen las garantías individuales, según se dispone en el artículo 103 de la CPEUM.

La igualdad de las partes ante la ley procesal genera dos consecuencias: El curso del proceso las partes gozan de iguales oportunidades para su defensa, lo cual tiene fundamento en la máxima *audiatur ex altera parte*, que viene a ser una aplicación del postulado que consagra la igualdad de los ciudadanos ante la ley, base de la organización de los Estados modernos.

Por otro lado, que no son aceptables los procedimientos privilegiados, al menos en la relación con raza, fortuna o nacimiento de las partes.<sup>1037</sup>

Se habla de las partes en el proceso; sin embargo, no hay que olvidar que las partes en materia fiscal no son singulares como en otra materia, aquí no se presenta un acuerdo entre ellas para el cumplimiento de sus obligaciones, en cambio si se privilegia a una, al permitírsele agotar medios de defensa de manera exclusiva.

Por lo que, una solución aceptable es la reforma, en la que se delimite la importancia y trascendencia de los asuntos y se logre disminuir la carga de trabajo de los tribunales; cuya interposición del recurso de revisión fiscal sea para ambas partes, sin que se retroceda a la excusa que dio la SHCP para la creación del recurso, al manifestar que estaba en desventaja, ya que desde su punto de vista, no tenía medio de defensa alguno para impugnar las resoluciones favorables al particular.

### **5.7.1 Propuestas**

Hasta este momento, no se ha realizado en materia fiscal reforma trascendental del recurso de revisión fiscal; pero se cree que es el momento para hacerlo, han pasado más de 60 años de su creación y aún cuando se creyó que con la reforma al Código Fiscal de la Federación en 2005 y la expedición de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se generaría un cambio en éste; no ocurrió así, en realidad sólo se observa el cambio de los preceptos que lo regulan.

Es necesario considerar la reforma que resuelva los desatinos apuntados en el desarrollo de esta investigación, a fin de salvaguardar la supremacía del juicio de control constitucional. Ya que, los perjuicios para las partes y concretamente para el gobernado pueden ser mayores.

Pero, en qué consiste esta reforma, en un primer momento en cambiar lo dispuesto por los artículos 63 y 64 de la LFPCA, para quedar de la siguiente manera:

---

<sup>1037</sup> Véase a DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO. *Compendio de derecho procesal*, Tomo I, Tercera edición, Editorial ABC, Bogotá, 1972, p. 38.

En el artículo 63, primer párrafo de la LFPCA se establece:

Las resoluciones emitidas por el Pleno, las Secciones de la Sala Superior o por las Salas Regionales que decreten o nieguen el sobreseimiento, las que dicten en términos de los artículos 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 6o. de esta Ley, así como las que se dicten conforme a la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado y las sentencias definitivas que emitan, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica o por la entidad federativa coordinada en ingresos federales correspondiente, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede del Pleno, Sección o Sala Regional a que corresponda, mediante escrito que presente ante la responsable, dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta sus efectos la notificación respectiva, siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos:

La reforma para este artículo será incluir al gobernado en su interposición, así como que el órgano de conocimiento sea la Sala Superior del TFJFA, y que el Pleno de éste califique la importancia y trascendencia del asunto, para que el texto quede de la siguiente manera:

“Las resoluciones emitidas por las Salas Regionales que decreten o nieguen el sobreseimiento, las que dicten en términos de los artículos 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 6o. de esta Ley, así como las que se dicten conforme a la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado y las sentencias definitivas que emitan, podrán ser impugnadas por **las partes**, interponiendo el recurso de revisión fiscal ante la **Sala Superior**, competente en la sede de la Sala Regional a que corresponda, por escrito que presente ante la responsable, dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta sus efectos la notificación respectiva, siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos:

La importancia y trascendencia, regulada en la fracción II de dicho precepto indica:

II. Sea de importancia y trascendencia cuando la cuantía sea inferior a la señalada en la fracción primera, o de cuantía indeterminada, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso.

La cual queda de esta forma:

II. Sea de importancia y trascendencia cuando la cuantía sea inferior a la señalada en la fracción primera, o de cuantía indeterminada, debiendo el **Pleno del Tribunal** razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso.

Toda vez que, si no se delimita la importancia y trascendencia de los asuntos, se interpondrán tantos recursos de revisión fiscal como los interesados quieran, incrementándose considerablemente la carga de trabajo del TFJFA.

Asimismo, se deberán abrogar los dos últimos párrafos del artículo 63 de la LFPCA, relativos a la revisión adhesiva, agregar uno nuevo para quedar:

**Una vez admitido el recurso de revisión fiscal, el Pleno del Tribunal remitirá a la Sala Regional que por turno corresponda el asunto, para que ésta lo resuelva en un término de veinte días.**

Se insiste en que, el planteamiento de la reforma no corresponde a la desigualdad numérica como erróneamente se argumentó en 1946 por la SHCP al expresar que como el particular podía interponer juicio de amparo, para el caso de que una resolución emitida por el entonces TFF le causará perjuicio; la autoridad se encontraba en desventaja, pues no tenía como obtener la modificación de una resolución que le ocasionara perjuicio y el particular sí.

Sino, que radica en no permitir un trato desigual a los sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria, que como se dijo, son de naturaleza distinta, no se puede otorgar a la autoridad el trato como a una parte cualquiera, y tampoco se le puede dotar de derechos para protegerla de sus propios errores, ya que se le colocaría en una zona de comodidad; sin tomar en cuenta que se emitan resoluciones ilegales, si cuenta con el medio de defensa para controvertirla.

Como del error humano nadie esta exento, tampoco se exenta a la autoridad, no obstante, sí existe la posibilidad de fincar responsabilidad por el incumplimiento a una sentencia emitida por los Tribunales del PJF; de igual manera se debe fincar responsabilidad al servidor público que inadecuadamente emite resoluciones ilegales; aunque la autoridad tenga que crear áreas especializadas para ello; y contar con personal altamente capacitado, ya que las resoluciones tienen la particularidad de presumirse legales hasta en tanto el particular pruebe lo contrario, con el conocimiento de los efectos que se puedan ocasionar.

Ahora bien, si la reforma no pudiera prosperar, es necesario abrogar los artículos 63 y 64 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que ahora lo regulan, en virtud de que cuando el particular impugne una resolución que no le beneficie, tenga el juicio de amparo y en contestación de ese juicio la autoridad rinda los informes previo y justificado con los que justifique su actuar ante el Tribunal del Poder Judicial de la Federación que conozca del asunto, como normalmente se maneja en la interposición del juicio de amparo en cualquier otra materia.

La autoridad en materia fiscal no tiene por que disfrutar de un medio de defensa especial ante el Poder Judicial de la Federación como si fuera una parte cualquiera en el juicio; si bien, no hay que olvidar que es quien emite la resolución, y ésta se presume legal, obligando al particular a demostrar lo contrario.

El recurso de revisión fiscal es excepcional, fruto de la lucha de las autoridades por obtener una instancia más; pero precisamente por provenir de estas últimas y no debatirse en él cuestiones de rango superior como son las garantías individuales defendibles en el juicio de amparo; debe exigirse la aplicación al principio de igualdad de partes que deriva del artículo 13 de la CPEUM, e impone al legislador y al juzgador el deber de conferir a las partes las mismas oportunidades procesales para exponer sus pretensiones y excepciones.

Lo anterior tiene como ventaja la disminución de la carga de trabajo a los TCC y la atención de la autoridad al emitir la resolución correspondiente.

Ya que se busca, que se cumpla con lo dispuesto en el artículo 17 de la CPEUM, en el que la justicia se imparta de forma pronta y expedita, en los plazos y términos que fijen las leyes, así como que las resoluciones se emitan de manera pronta, completa e imparcial, y que en las leyes federales se establezcan los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.



## **Conclusiones capitulares**

1. La importancia en el recurso de revisión fiscal se deberá acreditar exponiendo que el asunto no se da en la mayoría de los casos, es decir, que se trata de un asunto excepcional, para el caso de la trascendencia se deberán argumentar las consideraciones por las cuales el asunto tiene implicaciones que afecten el interés general.
2. Se deberá fortalecer la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y generar su reconocimiento como Tribunal especializado, con prestigio y autoridad moral por la calidad técnica de sus fallos.
3. Es conveniente una reforma a la disposición que regula el recurso de revisión fiscal que garantice la equidad de los promoventes, pues será tarea de los legisladores provocar la igualdad de las partes como en otras materias se suscita, ante la competencia de la Sala Superior del TFJFA como una de sus funciones al alcance tanto del particular como de la autoridad.
4. El recurso de revisión fiscal más que responder al ámbito procesal ha mermado la función del TFJFA respecto a la legalidad de los actos y ha concedido al Poder Judicial de la Federación el carácter ejecutorio de sus fallos.
5. El conocimiento de las Salas Regionales y Superior del TFJFA, permite disminuir el tiempo en un proceso y por tanto el costo de la defensa de los juicios; ya que el particular tiene la obligación de otorgar garantía del interés fiscal por el tiempo que dure el procedimiento; pues si la resolución le es adversa deberá pagar el crédito fiscal, la actualización y los recargos; pero para la autoridad no genera ninguna consecuencia, sólo se demostrará que su actuación fue ilegal.

## Fuentes bibliográficas capitulares

### I. Obras generales

1. ALTAMIRA, PEDRO GUILLERMO. *Curso de derecho administrativo*, Edición póstuma, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1971, 1103 pp.
2. ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO. *El proceso tributario en el derecho mexicano*, Textos Universitarios, Editorial Porrúa, México, 1977, 451 pp.
3. AROZAMENA SIERRA, JERÓNIMO. *Comentarios a la ley de jurisdicción contencioso-administrativa*, Segunda edición, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2001, 673 pp.
4. BORDOA REYES, ALFREDO. *El sobreseimiento en el juicio de amparo por inactividad procesal*, Editorial Velux, México, 1957, 212 pp.
5. BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Derecho procesal fiscal*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1990, 740 pp.
6. BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. *El juicio de amparo*, Trigésimo octava edición, Editorial Porrúa, México, 2004, 1100 pp.
7. ----- . *Las garantías individuales*, 23ª edición, Editorial Porrúa, México, 1991, 780 pp.
8. CALVO ORTEGA, RAFAEL. *Curso de derecho financiero I, Derecho tributario (parte general)*, Cuarta edición, Editorial Civitas, Madrid, España, 2000, 592 pp.
9. CAZORLA PRIETO, LUIS MARÍA. *Derecho financiero tributario*, Segunda edición, Editorial Aranzadi, Navarra, España, 2001, 605 pp.
10. CORTES FIGUEROA, CARLOS. *En torno a teoría general del proceso*, Tercera edición, Cárdenas Editor, México, 1994, 399 pp.
11. CORTINA GUTIÉRREZ ALFONSO. *Ciencia financiera y derecho tributario*, Vol. 1, Propiedad del Tribunal Fiscal de la Federación, Primera edición, Colección de Estudios Jurídicos, México, 1981, 221 pp.
12. COUTURE, EDUARDO J. *Fundamentos del derecho procesal civil*, Tercera edición (póstuma), Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1958, 524 pp.
13. CUEVA, ARTURO DE LA. *Derecho fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1999, 331 pp.
14. DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO. *Compendio de derecho procesal*, Tomo I, Tercera edición, Editorial ABC, Bogotá, 1972, 520 pp.
15. DROMI, JOSÉ ROBERTO. *Derecho administrativo*, Sexta edición, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1997, 1165 pp.
16. DUGUIT. LEÓN. *Las transformaciones del derecho público y privado*, Traducción del francés por Adolfo G. Posada y Ramón Jaén, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1975, 268 pp.

17. FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN. *Curso de derecho financiero español*, Vol. II, Vigésima tercera edición, Ediciones Jurídica y Sociales, S. A., Madrid, 2004, 262 pp.
18. FERRER MAC-GREGOR, EDUARDO. *Juicio de amparo e interés legítimo*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2004, 74 pp.
19. FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Introducción al estudio del proceso tributario en el derecho mexicano*, Editado por el IJ, UNAM, México, 1969, 1055-1139 pp.
20. FLEINER, FRITZ. *Instituciones de derecho administrativo*, Traducción por Sabino A. Gendin, Editorial Labor, Barcelona, 1933, 362 pp.
21. FLORESGÓMEZ GONZÁLEZ, FERNANDO y CARVAJAL MORENO, GUSTAVO. *Nociones de derecho positivo mexicano*, 35a. edición, Editorial Porrúa, México, 1997, 349 pp.
22. FRAGA MAGAÑA, GABINO. *Derecho administrativo*, 42ª edición, Editorial Porrúa, México, 2002, 506 pp.
23. GALLEGOS REYES, HUMBERTO. *Los juicios de nulidad y amparo en materia fiscal 2003*, Ediciones ISEF, México, 2003, 199 pp.
24. GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, ERNESTO. *El recurso administrativo extraordinario de revisión*, Segunda edición, Editorial Civitas, Madrid, España, 2001, 145 pp.
25. GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Derecho financiero mexicano*, Décimo octava edición, Editorial Porrúa, México, 2000, 1025 pp.
26. GARZA, SERVANDO J. *Las garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano*, Editorial Cultura, México, 1949, 206 pp.
27. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. *Derecho financiero*, Sexta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, Vol. I 1-651 pp. Vol. II 653-1275 pp.
28. GUASP, JOSEPH. *Derecho*, Gráficas Hergón, Madrid, 1971, 570 pp.
29. HEDUÁN VIRUES, DOLORES. *Las funciones del Tribunal Fiscal de la Federación*, Compañía Editorial Continental, México, 1961, 325 pp.
30. ----- . *Cuarta década del tribunal fiscal de la federación*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1971, 319 pp.
31. LOMELÍ CEREZO, MARGARITA. *Estudios fiscales*, Volumen VI, Colección de Estudios Jurídicos, México, 1984, 162 pp.
32. LUCERO ESPINOSA, MANUEL. *Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, Sexta edición aumentada, Editorial Porrúa, México, 2000, 310 pp.
33. MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Décima tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1997, 333 pp.

34. MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. *Prontuario de derecho fiscal federal*, Séptimo volumen, México, 1953, 79 pp.
35. MONTIEL Y DUARTE, ISIDRO. *Estudio sobre garantías individuales*, México, 1873, 603 pp.
36. MORENO CORA, SILVESTRE. *Tratado del juicio de amparo conforme a las sentencias de los tribunales federales*, Lito Impresiones Macabsa, México, 1902, 505 pp.
37. ORRANTÍA ARELLANO, FERNANDO A. *Las facultades del congreso federal en materia fiscal*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 366 pp.
38. PÉREZ BECERRIL, ALONSO. *Presunciones tributarias en el derecho mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2001, 369 pp.
39. PÉREZ PALMA, RAFAEL. *Guía de derecho procesal civil*, Tomo I, Primera reimpresión, Cárdenas Editor, México, 2002, 608 pp.
40. PRIETO-CASTRO FERRANDIZ, L. *Derecho procesal civil*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1964, 675 pp.
41. ROJAS, ISIDRO Y GARCÍA, FRANCISCO PASCUAL. *El amparo y sus reformas*, México, 1907, 242 pp.
42. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO. *Derecho tributario*, Segunda edición, Cárdenas Editor, México, 1988, 892 pp.
43. SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Los medios de impugnación en materia administrativa*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 829 pp.
44. SARRIA, EUSTORGIO. *Derecho procesal administrativo*, Editorial Temis, Bogotá, 1963, 354 pp.
45. VÁZQUEZ ALFARO, JOSÉ LUIS, JOSÉ LUIS. *Evolución y perspectiva de los órganos de jurisdicción administrativa en el ordenamiento mexicano*, Editado por el IJ, UNAM, México, 1991, 294 pp.

## **II. Artículos, Ensayos.**

1. ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo. "La garantía constitucional procesal de acceso a la justicia fiscal", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Número 35, Nov. de 1990, México, 120 pp.
2. ARREOLA ORTÍZ, Leopoldo. "El sobreseimiento en el juicio fiscal", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año VI, Número 70, 3ª época, Oct. 1993, México, 47-83 pp.
3. AZUELA GUITRÓN, Mariano. "Recursos en el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación", *Academia de Derecho Fiscal del Estado de Nuevo León, A. C.*, 1979, México, 5-27 pp.

4. BULLINGER, Martín. "Los recursos administrativos en la República Federal de Alemania", *Revista Documentación Administrativa*, Número 221, Enero-Marzo, 190, Madrid, España, 13-37 pp.
5. CARBALLO BALVANERA, Luis. "La circunstancia actual del derecho administrativo y sus efectos en la jurisdicción administrativa en México", *El Contencioso Administrativo México-Francia*, Memoria del Semanario Internacional 1999, 2001, México, 389 pp.
6. CASSARINO, Sebastiano. "Los recursos administrativos en el derecho italiano", Traducción por Luis Carlos Fernández Espinar. *Revista Documentación Administrativa*, Número 221, Enero-Marzo, Madrid, España, 39-62 pp.
7. CASTRO, Máximo. "Del sobreseimiento en el juicio ejecutivo", en *Estudios de Derecho Procesal en honor de Hugo Alsina*, Ediar Editores, Buenos Aires, 1946, 3-40 pp.
8. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis H. "Reformas a la ley federal de responsabilidad de los servidores públicos en materia disciplinaria", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año V, Número 59, Nov. 1992, México, 93-105 pp.
9. -----, "La nueva competencia del Tribunal Fiscal de la Federación", *Tercera Reunión de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación*, Dic. 1994, México, 11-25 pp.
10. DONNAT, Francis. "Organización y estructura de la jurisdicción administrativa en Francia", *El Contencioso Administrativo México-Francia*, Memoria del Semanario Internacional 1999, 2001, México, 389 pp.
11. FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. "Reflexiones sobre la utilidad de la vía administrativa de recurso", *Revista Documentación Administrativa*, Número 221, Enero-Marzo, Madrid, España, 5-9 pp.
12. FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. "La obligación tributaria. Un recordatorio y su aparente abandono conceptual en el derecho positivo mexicano", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Agosto de 2001, México, 427-474 pp.
13. FLORES VILCHIS, Héctor. "Responsabilidad de los servidores públicos", *Revista de la Escuela de Derecho*, Número 5, Año V, otoño-invierno de 1990, México, 137-155 pp.
14. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. "La crisis del contencioso-administrativo francés: El fin de un paradigma", *Revista Española de Derecho Administrativo*, Número 58, Abril-Junio de 1988, Editorial Civitas, Madrid, España, 165-179 pp.
15. HERNÁNDEZ CARMONA, Edgar. "Algunas consideraciones en torno a la constitucionalidad del nuevo Código Fiscal de la Federación", *Revista el Foro*, Números 9 y 10, Enero-Junio de 1982, México, 147-180 pp.
16. JIMÉNEZ CARRASCO, Jorge. "La facultad de atracción de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Número 5, Mayo de 1988, México, 149-154 pp.

17. MAGAÑA HERREJÓN, Rolando. Tercera Reunión de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación, Dic. 1994, México, 200 pp.
18. MÁRQUEZ ACEVEDO, Ma. Antonieta. Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, afectaciones del interés jurídico en materia fiscal, Segunda Reunión Nacional de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación. Agosto de 1993. México.
19. MARTÍNEZ ROSASLANDA, Sergio. "El recurso de revisión como medio para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación", *Revista Jurídica*, Número 20, 1990-1991, México, 719 pp.
20. NAVARRO BAÑUELOS, Ramón. "El Código Fiscal de la Federación y la fiscalización coordinada, *Revista Indetec*, 1994, México, 215 pp.
21. ORTÍZ HIDALGO, Luis. "El recurso de revisión fiscal", *Revista el Foro*, Número 2, 1988, México, 145-149 pp.
22. RESÉNDIZ GARCÍA, José. "El juicio de amparo, el acceso a la justicia y el fortalecimiento del Poder Judicial de la Federación: Condiciones para un estado de derecho", *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, Número 3, Diciembre de 1998, México, 441-463 pp.
23. RESÉNDIZ NÚÑEZ, Cuauhtémoc. "El recurso de revisión en materia fiscal", *Revista Lex*, Año II, Número 18, Dic-1996, México, 23-26 pp.
24. SANTISTEVAN E. Carlos. "Recurso de revisión y sus modificaciones a partir de enero de 1998", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cincuenta y cinco años, Tomo I, 1982, 399-México, 410 pp.
25. SILVA NAVA, Carlos De. "Los recursos de revisión y de revisión fiscal y el juicio de amparo", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo II, 1982, México, 607-613 pp.
26. SUBRA DE BISEUSSES, Pierre. "Los recursos administrativos en el derecho francés", *Revista Documentación Administrativa*, Número 221, Enero-Marzo, Madrid, España, 63-82 pp.
27. TRON PETIT, Jean Claude. "Algunas consideraciones sobre los recursos de revisión y revisión fiscal, contemplados en el Código Fiscal de la Federación", *Revista de la Escuela de Derecho*, Año V, Número 5, Otoño-Invierno de 1990, México, 219-226 pp.
28. VALDÉS VILLARREAL, Miguel. "La justicia en las contribuciones", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Número 35, Nov. De 1990, México, 120 pp.
29. ----- . *Revista Investigación Fiscal*, No. 43, Julio de 1969, México.
30. VICTORIA MALDONADO, Héctor José. "Análisis exegético del recurso de revisión previsto en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación", *Revista de la Facultad de Derecho*, Número 7, Junio de 1991, México, 99 pp.

### III. Diccionarios

1. *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Tomo II, Vigésima segunda edición, Madrid, España, 2001, 2368 pp.
2. *Diccionario jurídico mexicano*, Décima novena edición, Porrúa, México, 2005.
3. PALLARES, EDUARDO. *Diccionario teórico práctico del juicio de amparo*, Quinta edición, Porrúa, México, 1982, 385 pp.
4. RUÍZ TORRES, HUMBERTO ENRIQUE. *Diccionario del juicio de amparo*, Oxford, México, 2005, 429 pp.

### IV. Legislación

- Código Federal de Procedimientos Civiles. 2008.
- Código Fiscal de la Federación. 2008.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 2008.
- Ley de Amparo. 2008.
- Ley de Comercio Exterior. 2008.
- Ley de Procedimiento Administrativo. 2008. España.
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. 2008.
- Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos. 2008.

### V. Diarios Oficiales

1. Diario Oficial de la Federación. 28 de diciembre de 1982.
2. Diario Oficial de la Federación. 5 de enero de 1988.
3. Diario Oficial de la Federación. 21 de julio de 1992.
4. Diario Oficial de la Federación. 27 de julio de 1993.

### VI. Jurisprudencia

- Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Jurisprudencia, Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, 67, Julio de 1993, Tesis: V.1o. J/20, p. 47.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Jurisprudencia, Novena Época, Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Tomo: II, Diciembre de 1995, Tesis: VI.3o. J/1, p. 442.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Jurisprudencia, Novena Época, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo: III, Marzo de 1996, Tesis: I.4o.A. J/2, p. 823.

- Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Tesis Aislada, Materia: Común, 37 Primera Parte, p. 25.
- Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tesis Aislada, X Agosto de 1992, p. 571.
- Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tesis de Jurisprudencia: I.6o.A. J/16, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989, p. 941.
- Semanario Judicial de la Federación, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Octava Época, Tesis Aislada: I.3o.A.594 A, XV-I, Febrero de 1995, p. 259.
- Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, Tesis de Jurisprudencia: IV. 1o. J/4, VII, Abril de 1991, p. 122.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, IV, Noviembre de 1996, Tesis: P. CXLV/96, Tesis Aislada, Materia: Común, p. 144.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tesis aislada, Materia: Administrativa, Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, Tomo: VI, Septiembre de 1997, Tesis: XXI.2o.11 A, p. 727.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, Tesis Aislada: VIII.1o.10 A, V, Enero de 1997, p. 542.
- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tesis 115, Segunda Sala, publicado en el año de 1965, pp. 150-151.

## **VII. Otros**

1. Serie de Debates, Pleno. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Revisión Adhesiva, México, 1999.



## CONCLUSIÓN GENERAL

Se pueden presentar innumerables cuestionamientos en torno a esta investigación; entre ellos cabría mencionar ¿Se ha percatado la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la irregularidad que se da con la interposición del recurso de revisión fiscal?, ¿Será posible que en los criterios emitidos por los Tribunales del Poder Judicial de la Federación no hayan percibido la existencia de la inequidad procesal de las partes en la relación jurídico tributaria con la interposición del recurso de revisión fiscal y el juicio de amparo?, o bien, ¿Se podrá continuar con la interpretación del recurso de revisión fiscal como la disimulación de un juicio de garantías para la autoridad?, y algunos otros más.

En efecto, un sin número de interrogantes para las cuales posiblemente no se tengan todas las respuestas adecuadas; es evidente que la ley no puede contemplar todos y cada uno de los casos que se presentan en la vida real, y si a ello se suma el hecho de que las disposiciones fiscales suelen ser complejas y de difícil manejo, pues hay que enlazar las leyes con sus reglamentos y las demás disposiciones administrativas generales, por lo que se ve la necesidad de que frecuentemente se acuda ante la autoridad administrativa a que resuelva y presente alguna alternativa, pero si ésta emite resoluciones en las que duda de su emisión y se somete a la revisión de los Tribunales Federales del Poder Judicial de la Federación, lejos de ser una opción efectiva, ocasiona la incertidumbre que impide la impartición de una justicia pronta y expedita.

La propia autoridad justificó la creación del recurso de revisión fiscal, pues se sintió en desventaja frente al particular, al observar que éste al obtener una resolución adversa a sus intereses, podía agotar el juicio de amparo y lograr así su modificación, y que ella no tenía otro medio para lograr tal situación.

De ahí que, al observar las autoridades esa supuesta inequidad procesal, en 1946 se crea el recurso de revisión fiscal; facultándose en un principio a las partes su interposición, situación que no duraría mucho tiempo y con una posterior reforma se establece exclusivamente su interposición por las autoridades fiscales.

La inequidad procesal que se pretendía corregir en el plano fiscal, generó para las partes de la relación jurídico tributaria un tratamiento desigual, toda vez que éstas no son de igual naturaleza como en otros campos jurídicos se presenta, si se considera que la autoridad tiene la facultad de modificar las disposiciones legales y a su vez las resoluciones que emite se presumen legales, el particular las controvierte, luego entonces, éste no tiene la misma naturaleza que la autoridad, por lo que no se podrían crear medios de defensa especiales para una de ellas, como lo es el actual recurso de revisión fiscal, el cual viene a ser un juicio de garantías que tienen las autoridades, que en el ámbito procesal definitivamente conlleva a una inequidad para las partes.

Ahora bien, a través de esta investigación se ha realizado el desarrollo suficiente de las particularidades del recurso de revisión fiscal en el sistema jurídico mexicano, así como un breve análisis comparativo de los medios de defensa de los sistemas jurídicos de España, Italia, Alemania y Francia, de los cuales se observó que no existe medio de defensa que se pueda equiparar con el recurso de revisión fiscal.

Ello conlleva a decir, la necesidad de una modificación o reforma a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en la que se encuentra inserto, o en su caso, la abrogación de los preceptos que regulan este medio de defensa.

## FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

### I. Obras generales

1. ACOSTA ROMERO, MIGUEL. *Teoría general de derecho administrativo, Primer Curso*, Décimo quinta edición, Editorial Porrúa, México, 2000, 1127 pp.
2. ACOSTA ROMERO, MIGUEL; HERRÁN SALVATTI, MARIANO y VENEGAS HUERTA, FRANCISCO J. *Ley federal de procedimiento administrativo y Ley federal de procedimiento administrativo del Distrito Federal*, Comentadas, Sexta edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 503 pp.
3. AGUILAR Y CABALLERO, ROBERTO. *Elementos de legislación fiscal*, Ediciones Aguilar, México, 1968, 241 pp.
4. AHUMADA, GUILLERMO. *Tratado de finanzas públicas*, Vol. I, Editorial Assandri, Córdoba, Argentina, 1948, 328 pp.
5. ALESSI, RENATO. *Instituciones de derecho administrativo*, Traducción de la tercera edición italiana por Buenaventura Pellisé Prats, Tomo II, Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1970, 363-788 pp.
6. ALTAMIRA, PEDRO GUILLERMO. *Principios de lo contencioso administrativo*, Editores Libreros, Buenos Aires, 1962, 237 pp.
7. ----- . *Curso de derecho administrativo*, Edición póstuma, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1971, 1103 pp.
8. ALVARADO ESQUIVEL, MIGUEL DE JESÚS. *La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*, Editorial Porrúa, México, 2000, 244 pp.
9. AMORÓS RICA, NARCISO. *Derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1963, 495 pp.
10. ARISTÓTELES. *Ética nicomaquea*, Vigésima edición, Editorial Porrúa, México, 2004, 421 pp.
11. ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO. *El proceso tributario en el derecho mexicano*, Textos Universitarios, Editorial Porrúa, México, 1977, 451 pp.
12. ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Tratado teórico práctico de los recursos administrativos*, Cuarta edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 284 pp.
13. AROZAMENA SIERRA, JERÓNIMO. *Comentarios a la ley de jurisdicción contencioso-administrativa*, Segunda edición, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2001, 673 pp.
14. ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO. *Derecho fiscal*, Décima octava edición, Editorial Themis, México, 2004, 578 pp.
15. ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO y Otros. *Temas fiscales*, Editorial Themis, México, 1982, 341 pp.

16. BERLIRI, ANTONIO. *Principios de derecho tributario (Principii di diritto tributario)*, Traducción por Fernando Vicente-Arche Domingo, Vol. 1, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, 554 pp.
17. BIDART CAMPOS, GERMAN J. *El derecho constitucional del poder*, Impresiones Ediar, Argentina, 1967, 478 pp.
18. BIELSA, RAFAEL. *Sobre lo contencioso administrativo*, Tercera edición, Editorial Castellví, Santa Fé, Argentina, 1964, 363 pp.
19. ----- . *Compendio de derecho público constitucional, administrativo y fiscal*, Ediciones Depalma, Argentina, 1952, 409 pp.
20. ----- . *El estado de necesidad en el derecho constitucional y administrativo*, Segunda edición, Roque de Palma Editor, Buenos Aires, 1957, 137 pp.
21. ----- . *El recurso jerárquico, su institución y su régimen jurídico*, Cuarta edición, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1958, 169 pp.
22. ----- . *Derecho administrativo*, Tomo II, Sexta edición, Talleres Gráficos, Buenos Aires, 1964, 553 pp.
23. ----- . *Estudios de derecho público, Derecho fiscal*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1951, 305 pp.
24. BLUMENSTEIN, ERNEST. *Sistema di diritto delle imposte*, Dott Antonino Giuffré Editore, Milano, 1954, 497 pp.
25. BOETA VEGA, ALEJANDRO. *Derecho fiscal*, Segunda edición, Editorial ECASA, México, 1992, 165 pp.
26. BONECASSE, JULIEN. *Tratado elemental de derecho civil 3 (Traité élémentaire de droit civile)*, Traducción y compilación por Enrique Figueroa Alfonso, Editorial Harla, México, 1993, 1048 pp.
27. BORDOA REYES, ALFREDO. *El sobreseimiento en el juicio de amparo por inactividad procesal*, Editorial Velux, México, 1957, 212 pp.
28. BORJA SORIANO, MANUEL. *Teoría general de las obligaciones*, 18ª edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 732 pp.
29. BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Derecho procesal fiscal*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1990, 740 pp.
30. BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. *Derecho constitucional mexicano*, Duodécima edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 1085 pp.
31. ----- . *El juicio de amparo*, Trigésimo octava edición, Editorial Porrúa, México, 2004, 1100 pp.

32. ----- . *Las garantías individuales*, 23ª edición, Editorial Porrúa, México, 1991, 780 pp.
33. CAETANO, MARCELLO. *Tratado elemental de derecho administrativo*, Traducción por L. López Rodó, Editorial Moret, Santiago de Compostela, España, 1946, 484 pp.
34. CALAMANDREI, PEDRO. *Instituciones de derecho procesal civil*, Traducción de la segunda edición italiana por Santiago Sentís Melendo, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1986, 421 pp.
35. CALVO ORTEGA, RAFAEL. *Curso de derecho financiero I, Derecho tributario (parte general)*, Cuarta edición, Editorial Civitas, Madrid, España, 2000, 592 pp.
36. CARNELUTTI, FRANCESCO. *Cómo se hace un proceso*, Traducción de Santiago Sentís Melendo y Marino Ayerra Redín, Segunda edición, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1994, 165 pp.
37. ----- . *Teoría general del derecho*, Traducción española por Carlos G. Posada, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1941, 392 pp.
38. ----- . *Lezioni di diritto processuale civile*, Volume terzo, Casa Editrice Dott Antonio Milani, Padova, Italia, 1933, 426 pp.
39. CARPIZO, JORGE. *La constitución mexicana de 1917*, Décima cuarta edición, Editorial Porrúa, UNAM, México, 2004, 305 pp.
40. CARRILLO FLORES, ANTONIO. *La justicia federal y la administración pública*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1973, 372 pp.
41. ----- . *La defensa jurídica de los particulares frente a la administración en México*, Editorial Porrúa, México, 1939, 320 pp.
42. ----- . *Curso de derecho administrativo*, Versión taquigráfica de José Franco y Serrato, 4ª Libertad 132-12, México, 1937, 305 pp.
43. CASO, ANGEL. *Principios de derecho*, Escuela Bancaria y Comercial, Editorial Cultura, México, 1935, 441 pp.
44. CASSAGNE, JUAN CARLOS. *Derecho administrativo*, Tomo II, Tercera edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1985, 385 pp.
45. ----- . *La ejecutoriedad del acto administrativo*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, 124 pp.
46. ----- . *El acto administrativo*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1974, 421 pp.
47. CASTÁN TOBEÑAS, JOSÉ. *Hacia un nuevo derecho civil*, Editorial Reus, Madrid, 1933, 154 pp.
48. CASTREJÓN GARCIA, GABINO EDUARDO. *Medios de defensa en materia administrativa y fiscal*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2002, 605 pp.

49. CAZORLA PRIETO, LUIS MARÍA. *Derecho financiero tributario*, Segunda edición, Editorial Aranzadi, Navarra, España, 2001, 605 pp.
50. CIENFUEGOS SALGADO, DAVID. *El derecho de petición en México*, Editado por el IJ, UNAM, México, 2004, 305 pp.
51. COCIVERA, BENEDETTO. *Principi di diritto tributario*, Dott A. Giuffre Editore, Milano, 1959, 311 pp.
52. CORTES FIGUEROA, CARLOS. *En torno a teoría general del proceso*, Tercera edición, Cárdenas Editor, México, 1994, 399 pp.
53. ----- . *Introducción a la teoría general del proceso*, Segunda edición, Cárdenas Editor, México, 1975, 399 pp.
54. CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO. *Curso de política de finanzas públicas de México*, Editorial Porrúa, México, 1977, 330 pp.
55. ----- . *Ciencia financiera y derecho tributario*, Vol. 1, Propiedad del Tribunal Fiscal de la Federación, Primera edición, Colección de Estudios Jurídicos, México, 1981, 221 pp.
56. COUTURE, EDUARDO J. *Fundamentos del derecho procesal civil*, Tercera edición (póstuma), Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1958, 524 pp.
57. ----- . *Vocabulario jurídico*, Segunda reimposición, Ediciones Depalma, Argentina, 1983, 590 pp.
58. CUEVA, ARTURO DE LA. *Derecho fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1999, 331 pp.
59. ----- . *Justicia, Derecho y tributación*, Editorial Porrúa, México, 1989, 283 pp.
60. CURIEL VILLASEÑOR, OMAR. *Principios tributarios*, Primera reimposición, Ediciones ISEF, México, 2002, 87 pp.
61. CHIOVENDA, JOSÉ. *Principios de derecho procesal civil*, Traducción de la edición italiana, prologo y notas por José Casais y Santaló, Tomo I, Tercera edición, Editorial Reus, Madrid, 1925, 751 pp.
62. D'ALESSIO, FRANCESCO. *Istituzioni di diritto amministrativo italiano*, Vol. II, 4ª edición, Torino, 1949, 640 pp.
63. DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. *Principios de derecho tributario*, Tercera edición, Editorial Limusa, México, 1995, 223 pp.
64. ----- . *Introducción al derecho positivo mexicano*, Sexta reimposición, Editorial Limusa, México, 1998, 265 pp.
65. ----- . *Elementos de derecho administrativo*, Tercera reimposición, Editorial Limusa, México, 1991, 235 pp.

66. DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO y LUCERO ESPINOSA, MANUEL. *Compendio de derecho administrativo (segundo curso)*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 341 pp.
67. DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO. *Compendio de derecho procesal*, Tomo I, Tercera edición, Editorial ABC, Bogotá, 1972, 520 pp.
68. DÍAZ GONZÁLEZ, L. R. *Tribunal fiscal de la federación, Ley orgánica comentada*, Segunda edición, Ediciones Ecasa, México, 1992, 192 pp.
69. DIEP DIEP, DANIEL. *Las mil y una defensas del contribuyente*, Segunda edición, Editorial PAC. S. A. de C. V., México, 1999, 619 pp.
70. ----- . *Fiscalística*, Segunda edición, Editorial PAC. S. A. de C. V., México, 2002, 658 pp.
71. DIEZ, MANUEL MARÍA. *Derecho administrativo*, Tomo I y II, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, Argentina, 1965, 615 pp.
72. ----- . *El acto administrativo*, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1956, 430 pp.
73. DROMI, JOSÉ ROBERTO. *Instituciones de derecho administrativo*, Segunda reimpresión, Editorial Astrea, Argentina, 1983, 576 pp.
74. ----- . *Derecho administrativo*, Sexta edición, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1997, 1165 pp.
75. DUBLAN, MANUEL. *Derecho fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1975, 99 pp.
76. DUBLÁN MANUEL Y LOZANO, JOSÉ MARÍA. *Legislación mexicana*, Imprenta del Comercio, México, 1876, Tomo I, 845 pp. Tomo III, 813 pp.
77. ----- . *Legislación mexicana*, México, 1877, 942 pp.
78. DUE, JOHN y FRIEDLAENDER, ANN F. *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, Librería El Ateneo Editorial, Buenos Aires, Argentina, Reimpresión 1981, 629 pp.
79. DUGUIT, LEÓN. *Teoría general del acto jurídico*, Traducciones G.S.M.O., Editorial Cultura, México, 1922, 28 pp.
80. ----- . *Las transformaciones del derecho público y privado*, Traducido del francés por Adolfo G. Posada y Ramón Jaén, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1975, 268 pp.
81. DUVERGER, MAURICE. *Hacienda pública*, Traducción por José Luis Ruíz Travesí, Bosch, Casa Editorial, Barcelona, 1968, 445 pp.
82. EINAUDI, LUIGI. *Principios de hacienda pública*, Traducción de la segunda edición italiana por Jaime Algarra y Miguel Paredes Aguilar, Madrid, 1946, 504 pp.
83. ESCOLA, HÉCTOR JORGE. *Tratado teórico práctico de los recursos administrativos*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1967, 491 pp.

84. -----. *Compendio de derecho administrativo*, Reimpresión, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1990, 596 pp.
85. ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO ARTURO. *El juicio de lesividad y otros estudios*, Editorial Porrúa, México, 2002, 180 pp.
86. FAYA VIESCA, JACINTO. *Finanzas públicas*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1996, 438 pp.
87. FERNANDEZ MARTÍNEZ, REFUGIO DE JESÚS. *Derecho fiscal*, Editorial McGraw-Hill, México, 2000, 466 pp.
88. FERNÁNDEZ DE VELASCO, RECAREDO. *El acto administrativo*, Imprenta Helénica, Madrid, 1929, 333 pp.
89. FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN. *Curso de derecho financiero español*, Vol. II, Vigésima tercera edición, Ediciones Jurídica y Sociales, S. A., Madrid, 2004, 262 pp.
90. FERRER MAC-GREGOR, EDUARDO. *Juicio de amparo e interés legítimo*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2004, 74 pp.
91. FIORINI, BARTOLOME A. *Qué es el contencioso*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1965, 331 pp.
92. -----. *Teoría jurídica del acto administrativo*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1969, 283 pp.
93. FIX-ZAMUDIO, HÉCTOR. *Introducción al estudio del proceso tributario en el derecho mexicano*, Editado por el IJ, UNAM, México, 1969, 1055-1139 pp.
94. -----. *Introducción a la justicia administrativa en el ordenamiento mexicano*, Primera Edición, El Colegio Nacional, México, 1983, 151 pp.
95. FLEINER, FRITZ. *Instituciones de derecho administrativo*, Traducción por Sabino A. Gendin, Editorial Labor, Barcelona, 1933, 362 pp.
96. FLORESGÓMEZ GONZÁLEZ, FERNANDO y CARVAJAL MORENO, GUSTAVO. *Nociones de derecho positivo mexicano*, 35a. edición, Editorial Porrúa, México, 1997, 349 pp.
97. FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Trigésima segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1998, 525 pp.
98. FRAGA MAGAÑA, GABINO. *Derecho administrativo*, 42ª edición, Editorial Porrúa, México, 2002, 506 pp.
99. GALINDO GARFIAS, IGNACIO. *Derecho civil*, Vigésimo primera edición, Editorial Porrúa, México, 2002, 790 pp.
100. GALLEGOS REYES, HUMBERTO. *Los juicios de nulidad y amparo en materia fiscal 2003*, Ediciones ISEF, México, 2003, 199 pp.



101. GARCÍA BUENO, MARCO CÉSAR. *Conceptos de reforma fiscal*, Editado por el IJ, UNAM, México, 2002, 45-61 pp.
102. GARCÍA DE ENTERRIA EDUARDO y FERNÁNDEZ, TOMAS-RAMÓN. *Curso de derecho administrativo I*, Décima edición, Editorial Civitas, Madrid, 2000, 825 pp.
103. GARCIA MAYNEZ, EDUARDO. *Introducción al estudio del derecho*, Cuadragésima edición, Editorial Porrúa, México, 1989, 444 pp.
104. GARCIA OVIEDO, CARLOS. *Derecho administrativo*, Octava edición, Imprenta Provincial Murcia, Madrid, 1962, 976 pp.
105. GARCIA-TREVIJANO FOS, JOSÉ ANTONIO. *Tratado de derecho administrativo*, Vol. I, Tomo II, Segunda edición, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1971, 646 pp.
106. GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, ERNESTO. *El recurso administrativo extraordinario de revisión*, Segunda edición, Editorial Civitas, Madrid, España, 2001, 145 pp.
107. GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. *Derecho tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, 396 pp.
108. GARRIDO FALLA, FERNANDO. *Tratado de derecho administrativo*, Vol. I, Duodécima edición, Editorial Tecnos, Madrid, España, 1994, 533 pp.
109. GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. *Derecho financiero mexicano*, Décimo octava edición, Editorial Porrúa, México, 2000, 1025 pp.
110. GARZA, SERVANDO J. *Las garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano*, Editorial Cultura, México, 1949, 206 pp.
111. GIANNINI, ACHILE DONATO. *Instituciones de derecho tributario (Istituzioni di diritto tributario)*, Traducción por Fernando Sáinz de Bujanda, Séptima edición, Madrid, 1957, 604 pp.
112. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. *Derecho financiero*, Sexta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, Vol. I 1-651 pp. Vol. II 653-1275 pp.
113. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA CAMILA. *Procedimiento tributario*, Quinta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, 850 pp.
114. GONGORA PIMENTEL, GENARO. *La suspensión en materia administrativa*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1996, 199 pp.
115. GONZÁLEZ NAVARRO, FRANCISCO. *El procedimiento administrativo español en la doctrina científica*, Edición Boletín Oficial del Estado, España, 1972, 866 pp.
116. GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. *Derecho procesal administrativo mexicano*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1997, 1180 pp.
117. ----- . *La sentencia administrativa, su impugnación y efectos*, Editorial Gráficas Uguina, Madrid, 1954, 354 pp.

118. ----- . *Los recursos administrativos*, Edición Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1969, 473 pp.
119. ----- . *Procedimiento administrativo federal*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2000, 260 pp.
120. GORDILLO, AGUSTÍN, A. *Procedimientos y recursos administrativos*, Segunda edición, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1971, 788 pp.
121. ----- . *El acto administrativo*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1976, 183 pp.
122. GRIZIOTTI, BENVENUTO. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, Traducción de la edición italiana, revisada por el autor con notas de Miguel Jiménez de Cisneros, Segunda edición, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1958, 560 pp.
123. ----- . *Principios de ciencias de las finanzas*, Traducción por Dino Jarach, Sexta edición, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1959, 419 pp.
124. GUAITA, AURELIO. *El proceso administrativo de lesividad*, Bosch Casa Editorial, Barcelona, España, 1953, 187 pp.
125. GUASP, JOSEPH. *Derecho*, Gráficas Hergón, Madrid, 1971, 570 pp.
126. HALLIVIS PELAYO, MANUEL. *Tratado de derecho fiscal y administración tributaria de México*, Tax Editores Unidos, S. A de C. V., México, 2001, 428 pp.
127. HAURIUO, MAURICE. *Obra escogida "La declaración de voluntad en el derecho administrativo francés (1903)"*, Traducción por Juan A. Santamaría Pastor y Santiago Muñoz Machado, Edita el Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, 1976, 296 pp.
128. ----- . *Principios de derecho público y constitucional*, Traducción por Carlos Ruíz del Castillo, Segunda edición, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1966, 587 pp.
129. HEDUÁN VIRUES, DOLORES. *Las funciones del tribunal fiscal de la federación*, Compañía Editorial Continental, México, 1961, 325 pp.
130. ----- . *Cuarta década del tribunal fiscal de la federación*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1971, 319 pp.
131. HEINRICH WILHELM, KRUSE. *Derecho tributario*, Traducción de la obra oficial alemana por Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavea, Tercera edición, Editorial Derecho Financiero, Alemania, 1973, 651 pp.
132. HENSEL, ALBERT. *Manual de derecho tributario*, Traducción italiana por Dino Jarach, Dott. A. Gufire, Editore, Milano, 1956, 471 pp.
133. HERRERA CUERVO, ARMANDO. *Recursos administrativos y suspensión del procedimiento administrativo de ejecución*, Editorial Porrúa, México, 1976, 230 pp.

134. IBÁÑEZ FROCHAM, MANUEL M. *Tratado de los recursos en el proceso civil*, Cuarta edición, Talleres Gráficos La Ley, Buenos Aires, 1969, 601 pp.
135. INGROSSO, GUSTAVO. *La finanza locale*, Casa Editrice Dott Eugenio Jovene, Napoli, Italia, 1962, 395 pp.
136. JARACH, DINO. *El hecho imponible*, Tercera edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, 238 pp.
137. -----, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Segunda edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, 973 pp.
138. -----, *Curso superior de derecho tributario*, Editorial Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, Argentina, 1969, 499 pp.
139. -----, *Curso de impuestos*, Impreso en Casa Jacobo Peuser, Buenos Aires, Argentina, 1957, 255 pp.
140. JELLINECK, G. *Teoría general del estado*, Traducción de la segunda edición alemana por Fernando de los Ríos Urruti, Compañía Editorial Continental, México, 1956, 647 pp.
141. JEZÉ, GASTÓN. *Los principios generales del derecho administrativo*, Traducción a la segunda edición francesa por Carlos García Oviedo, Editorial Reus, Madrid, 1928, 567 pp.
142. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, ANTONIO. *Lecciones de derecho tributario*, Editorial Thompson, México, 2002, 419 pp.
143. JOHNSON OKHUYSEN, EDUARDO A. *Temas fiscales*, Editorial Themis, México, 1986, 197 pp.
144. JUANO, MANUEL DE. *Curso de finanzas y derecho tributario*, Segunda edición, Ediciones Molachino, Argentina, 1969, 490 pp.
145. KALDOR, NICHOLAS. *El impuesto al gasto*, Traducción por Rubén C. Pimentel. Primera reimpresión, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1969, 250 pp.
146. KAYE, DIONISIO J. *Derecho procesal fiscal*, Sexta edición, Editorial Themis, Colección de Textos Universitarios, México, 2000, pp. 464.
147. KIELMANOVICH, JORGE L. *Medidas cautelares*, Editorial Rubinzal, Argentina, 2000, 464 pp.
148. LARES, TEODOSIO. *Lecciones de derecho administrativo*, Primera reimpresión, Editado por el IIJ, UNAM, México, 1978, 407 pp.
149. LERDO DE TEJADA, FRANCISCO. *Ensayos de derecho tributario*, Editorial Ius, S. A., México, 1975, 227 pp.
150. -----, *Código fiscal de la federación, Comentado y anotado*, Segunda edición, Editorial Centro de Investigación Tributaria, México, 1972, 372 pp.

151. LIEBMAN, ENRICO TULLIO. *Eficacia y autoridad de la sentencia y otros estudios sobre la cosa juzgada*, Traducción por Santiago Sentín Melendo, Ediar, S. A. Editores, Buenos Aires, 1946, 287 pp.
152. LINARES, JUAN FRANCISCO. *Derecho administrativo*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2000, 564 pp.
153. ----- . *Cosa juzgada administrativa*, Editorial Guillermo Kraft Ltda., Buenos Aires, 1946, 220 pp.
154. LOMELÍ CEREZO, MARGARITA. *Derecho fiscal represivo*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1998, 251 pp.
155. ----- . *Estudios fiscales*, Vol. VI, Colección de Estudios Jurídicos, México, 1984, 162 pp.
156. ----- . *Grandes temas del derecho tributario, Serie Obras-Homenaje*, varios autores, México, Unidad Editorial Universidad Guadalajara, 1995, 425 pp.
157. LUCERO ESPINOSA, MANUEL. *Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el tribunal fiscal de la federación*, Sexta edición aumentada, Editorial Porrúa, México, 2000, 310 pp.
158. LUQUI, JUAN CARLOS. *La obligación tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989, 462 pp.
159. MABARAK CERECEDO, DORICELA. *Derecho financiero público*, Editorial Mcgraw Hill Interamericana, México, 2000, 247 pp.
160. MAIORCA. CARLO. *I fondamenti della responsabilita*, Editorial Dott A. Giuffre Editore, Milano, Italia, 1990, 567 pp.
161. MARFÁN SILVA, MARÍA TERESA. *La cosa juzgada administrativa*, Editorial Andrés Bello, Santiago de Chile, 1972, 157 pp.
162. MARGÁIN, HUGO B. *Los derechos individuales y el juicio de amparo en materia administrativa*, Editorial Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1958, 126 pp.
163. MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO. *De lo contencioso administrativo, de anulación o de ilegitimidad*, Octava edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 451 pp.
164. ----- . *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Décima tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1997, 370 pp.
165. ----- . *La constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano*, Editorial Universidad Potosina, México, 1967, 138 pp.
166. ----- . *El recurso administrativo en México*, Sexta edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 251 pp.

167. MARIENHOFF, MIGUEL S. *Tratado de derecho administrativo*, Segunda edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1977, 803 pp.
168. MÁRQUEZ GÓMEZ, DANIEL. *Los procedimientos administrativos materialmente jurisdiccionales como medios de control en la administración pública*, Editado por el IIJ. UNAM, México, 2002, 231 pp.
169. MARTÍN JIMÉNEZ, FRANCISCO JAVIER. *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2000, 255 pp.
170. MARTÍN, JOSÉ MARÍA. *Introducción a las finanzas públicas*, Segunda edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1987, 431 pp.
171. MARTÍN MATEO, RAMÓN. *Manual de derecho administrativo*, Séptima edición, Imprime Gráfica La Torre, Madrid, 1983, 551 pp.
172. MARTÍNEZ BOTOS, RAÚL. *Medidas cautelares*, Segunda edición, Argentina, 1994, 537 pp.
173. MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. *Derecho fiscal mexicano*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1965, 332 pp.
174. ----- . *Prontuario de derecho fiscal federal*, Séptimo volumen, Sin Editorial, México, 1953, 79 pp.
175. MARTÍNEZ MORALES, RAFAEL I. *Derecho administrativo*, Tercer y cuarto cursos, Tercera edición, Editorial Oxford, México, 2002, 469 pp.
176. MERKL, ADOLFO. *Teoría general del derecho administrativo*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1980, 496 pp.
177. MICHELI, GIAN ANTONIO. *Curso de derecho tributario*, Traducción y estudio preliminar por Julio Banacloche, Editoriales de Derecho Reunidas (Edersa), Madrid, España, 1975, 400 pp.
178. ----- . *Curso de derecho procesal civil*, Traducción por Santiago Sentís Melendo, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1970, 350 pp.
179. MONTESQUIEU, CHARLES-LOUIS DE SECONDANT. *El espíritu de las leyes*, Traducción por Demetrio Castro Alfin, Editorial Istmo, España, 2002, 829 pp.
180. MONTIEL Y DUARTE, ISIDRO. *Estudio sobre garantías individuales*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1873, 603 pp.
181. MORENO CORA, SILVESTRE. *Tratado del juicio de amparo conforme a las sentencias de los tribunales federales*, Lito Impresiones Macabsa, México, 1902, 505 pp.
182. MOTO SALAZAR, EFRAÍN y MOTO JOSÉ MIGUEL. *Elementos de derecho*, 40ª edición, Editorial Porrúa, México, 1994, 452 pp.

183. MURILLO BELMONTES, FRANCISCO. *Lecciones de derecho tributario*, Editado por el Departamento de Investigaciones jurídicas de la Universidad de Zacatecas, México, 1985, 262 pp.
184. NAVA NEGRETE, ALFONSO. *Derecho procesal administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1959, 365 pp.
185. ----- . *Derecho administrativo mexicano*, Segunda reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 1999, 351 pp.
186. NEUMARK, OTTO. *Principios de la imposición*, Traducción por José Zamit Ferrer, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, 476 pp.
187. NIÑO, JOSÉ ANTONIO. *La interpretación de las leyes*, Editorial Porrúa, México, 1971, 276 pp.
188. NOVELLINO, NORBERTO J. *Embargo y desembargo y demás medidas cautelares*, Quinta edición, Talleres Gráficos La Ley, Argentina, 2005, 1003 pp.
189. OLIVERA TORO, JORGE. *Manual de derecho administrativo*, Séptima edición, Editorial Porrúa, México, 1997, 368 pp.
190. ORRANTÍA ARELLANO, FERNANDO A. *Las facultades del congreso federal en materia fiscal*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 366 pp.
191. OSORNIO CORRES, FRANCISCO JAVIER. *Aspectos jurídicos de la administración financiera en México*, Editado por el IJ, UNAM, México, 1992, 284 pp.
192. OVALLE FAVELA, JOSÉ. *Teoría general del proceso*, Editorial Harla, México, 1991, 348 pp.
193. PADILLA SAHAGÚN, GUMESINDO. *Derecho romano I*, Segunda edición, Editorial McGraw-Hill, México, 1998, 163 pp.
194. PAZ, HIPÓLITO J. *Efectos del caso juzgado civil sobre la acción penal en el derecho positivo argentino*, Buenos Aires, 1947, 51 pp.
195. PAZ LÓPEZ, ALEJANDRO y MESTA GUERRA, JOSÉ GUADALUPE. *El recurso de revocación en materia fiscal*, Editorial ISEF, México, 2002, 316 pp.
196. PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario*, Séptima edición, Editorial Civitas, Madrid, 1997, 416 pp.
197. PÉREZ BECERRIL, ALONSO. *Presunciones tributarias en el derecho mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2001, 369 pp.
198. PÉREZ DE LEÓN, ENRIQUE. *Notas de derecho constitucional y administrativo*, Décimo segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1991, 280 pp.

199. PÉREZ PALMA, RAFAEL. *Guía de derecho procesal civil*, Tomo I, Primera reimpresión, Cárdenas Editor, México, 2002, 608 pp.
200. PERULLES BASSAS, JUAN JOSÉ. *Manual de derecho fiscal*, Librería Bosch, Barcelona, 1961, 549 pp.
201. PINA VARA, RAFAEL DE. *Elementos de derecho civil mexicano*, 13 edición, Editorial Porrúa, México, 1983, 404 pp.
202. PINA VARA, RAFAEL DE. y CASTILLO LARRAÑAGA, JOSÉ. *Instituciones de derecho procesal civil*, Décima sexta edición, Editorial Porrúa, México, 1984, 661 pp.
203. PLANIOL, MARCELO y RIPERT, JORGE. *Tratado práctico de derecho civil francés*, Editado por el IJ. UNAM, México, 2002, 761 pp.
204. PODETTI, J. RAMIRO. *Tratado de las medidas cautelares*, Editorial Ediar, Buenos Aires, 1969, 460 pp.
205. PONCE GÓMEZ, FRANCISCO y PONCE CASTILLO, RODOLFO. *Derecho fiscal*, Quinta edición, Editorial Banca y Comercio, México, 2000, 349 pp.
206. PONT MESTRES, MAGÍN. *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Impreso por Gráficas Campas, Barcelona, 1985, 511 pp.
207. PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Derecho fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1972, 444 pp.
208. ----- . *Derecho procesal fiscal*, Tercera edición, Textos Universitarios, México, 1977, 292 pp.
209. PRIETO-CASTRO FERRANDIZ, L. *Derecho procesal civil*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1964, 675 pp.
210. PUGLIESE, MARIO. *Instituciones de derecho financiero*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1976, 382 pp.
211. QUINTANA VALTIERRA, JESÚS y ROJAS YÁÑEZ, JORGE. *Derecho tributario mexicano*, Segunda edición, Editorial Trillas, México, 1994, 440 pp.
212. RAINER, ARNOLD. *La unificación alemana. Estudios sobre derecho alemán y europeo*, Cuadernos Civitas, Madrid, España, 1993, 155 pp.
213. RODRÍGUEZ BEREIJO, ÁLVARO. *Introducción al estudio del derecho financiero*, Instituto de Estudios Fiscales Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 1976, 439 pp.
214. RODRÍGUEZ DE LA MORA, FERNANDO. *Comentarios al nuevo código fiscal de la federación*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1967, 52 pp.
215. RODRÍGUEZ DOMÍNGUEZ, HUMBERTO. *Manual para la defensa fiscal de los contribuyentes*, Octava edición, Dofiscal Editores, México, 1990, 135 pp.

216. RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL. *Derecho fiscal*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1986, 309 pp.
217. RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, JOAQUIN. *Curso de derecho mercantil*, Vigésima quinta edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 1050 pp.
218. ROJAS, ISIDRO Y GARCÍA, FRANCISCO PASCUAL. *El amparo y sus reformas*, Editorial Católica, México, 1907, 242 pp.
219. ROYO VILLANOVA, ANTONIO. *Elementos de derecho administrativo*, Vigésima tercera edición, Imprenta Castellana, España, 1952, 463 pp.
220. RUEDA DEL VALLE, IVAN. *La negativa ficta*, Segunda edición, Editorial Themis, México, 2000, 196 pp.
221. RUGGIERO, ROBERTO DE. *Instituciones de derecho civil*, Traducción de la cuarta edición italiana por Ramón Serrano Suner y José Santa-Cruz Tejeiro, Vol. I, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1917, 855 pp.
222. SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO. *Lecciones de derecho financiero*, Novena edición, Universidad Complutense, Madrid, 1991, 557 pp.
223. ----- . *Hacienda y derecho*, Imprenta Silverio Aguirre Torre, Madrid, 1962, 505 pp.
224. SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Derecho fiscal mexicano*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 597 pp.
225. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO. *Derecho tributario*, Segunda edición, Cárdenas Editor, México, 1988, 892 pp.
226. SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO. *Derecho fiscal mexicano*, Sexta edición, Cárdenas Editor, México, 1983, 471 pp.
227. SÁNCHEZ MIRANDA, ARNULFO. *Aplicación práctica del código fiscal, Introducción al derecho fiscal*, Primera reimposición, Editorial ISEF, México, 2002, 344 pp.
228. SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C. *Los medios de impugnación en materia administrativa*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2001, 829 pp.
229. SÁNCHEZ PIÑA, JOSÉ DE JESÚS. *Nociones de derecho fiscal*, Quinta edición, Primera reimposición, Editorial, PAC, S. A. de C. V., México, 1998, 132 pp.
230. SARRIA, EUSTORGIO. *Derecho procesal administrativo*, Editorial Temis, Bogotá, 1963, 354 pp.
231. SATTA, SALVATORE. *Manual de derecho procesal civil*, Traducción por Santiago Sentís Melendo, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1971, 303 pp.
232. SAYAGUÉS LASO, ENRIQUE. *Tratado de derecho administrativo*, Editorial Martín Branchí Altura, Montevideo, 1953, 687 pp.



233. SERRA ROJAS BELTRI, ANDRÉS. *Derecho administrativo*, Segundo Curso, Décima novena edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 900 pp.
234. SILVA CIMMA, ENRIQUE. *Derecho administrativo chileno y comparado*, Tomo I, Segunda edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1962, 364 pp.
235. STAMMATI, GAETANO. *La finanza pública*, Zanichelli Editore, Bologna, 1960, 352 pp.
236. TAMAGNO, ROBERTO. *El contribuyente, sujeto pasivo de la obligación tributaria*, Editorial Perrot, Buenos Aires, 1953, 216 pp.
237. TENA RAMÍEZ, FELIPE. *Derecho constitucional mexicano*, Trigésima tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2000, 653 pp.
238. TREVIÑO GARZA, ADOLFO J. *Tratado de derecho contencioso administrativo*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1998, 268 pp.
239. URBINA NANDAYAPA, ARTURO. *Aspectos básicos del derecho tributario*, Editorial Delamar, S. A. de C. V., México, 2000, 188 pp.
240. VALDIVIESO, FEDERICO. *Apuntamientos de derecho fiscal mexicano*, México, 1976, 123 pp.
241. VALLARTA, IGNACIO L. *Estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva*, Imprenta del Gobierno, en Palacio, México, 1885, 100 pp.
242. VALVERDE Y VALVERDE, CALIXTO. *Tratado de derecho civil español*, Tomo I, Talleres Gráficos, Valladolid, España, 1925, 582 pp.
243. VANONI, EZIO. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Traducción por Juan Martín Queralt, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1973, 358 pp.
244. VÁZQUEZ ALFARO, JOSÉ LUIS. *Evolución y perspectiva de los órganos de jurisdicción administrativa en el ordenamiento mexicano*, Editado por el IIJ, UNAM, México, 1991, 294 pp.
245. -----, *El control de la administración pública en México*, Editado por el IIJ, UNAM, México, 1996, 343 pp.
246. VÁZQUEZ GALVÁN ARMANDO y GARCÍA SILVA, AGUSTÍN. *El tribunal de lo contencioso administrativo en el Distrito Federal*, Ediciones Orto, S. A., México, 1977, 246 pp.
247. VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Octava edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2002, 931 pp.
248. ZANOBINI GUIDO. *Curso de derecho administrativo*, Vol. I, Ediciones Acayú, Buenos Aires, 1954, 453 pp.
249. ZUBIZARRETA GUTIÉRREZ, JOSÉ. *Principios generales de la hacienda pública*, Tercera edición, Estades Artes Gráficas, Madrid, 1958, 380 pp.

## II. Artículos, Ensayos.

1. ACERO RODRIGUEZ, José Gustavo. "Instancias de la justicia administrativa", *Revista de Investigaciones Jurídicas*, Número 59-60, Julio- Dic. De 1995 y Enero-Junio de 1996, Vol. I y II, Segunda época, 1998, México, 93-120 pp.
2. AGUIRRE DE ARRIAGA, Margarita. "La coordinación fiscal y el contencioso administrativo federal local", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo I, México, 1982.
3. ----- . "La garantía constitucional procesal de acceso a la justicia fiscal", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Número 35, Nov. de 1990, México, 120 pp.
4. ARREOLA ORTÍZ, Leopoldo. "El sobreseimiento en el juicio fiscal", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año VI, Número 70, 3ª época, Oct. 1993, México, 47-83 pp.
5. AZUARA SALAS, Enrique. "Comentarios sobre las reformas al Código Fiscal de la Federación", *Revista de la ECEA*, Monterrey, ITESM, No. 74, México, 1957.
6. AZUELA GUITRÓN, Mariano. "Recursos en el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación", *Academia de Derecho Fiscal del Estado de Nuevo León, A. C.*, 1979, México, 5-27 pp.
7. ----- . "La prescripción y la caducidad dentro del sistema fiscal mexicano", *Revista Jurídica*, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, México, 1973, 77-83 pp.
8. BASSOLS, Narciso. "Justicia de esclavistas, Filosofía de pretores", *Revista de Ciencias Sociales*, reimpresso en Narciso Bassols, Obras, 1964, Talleres Edimex, S. de R. L. Tomo V, núm. 3, septiembre de 1927, México.
9. BULLINGER, Martín. "Los recursos administrativos en la República Federal de Alemania", *Revista Documentación Administrativa*, Número 221, Enero-Marzo 1990, Madrid, España, 13-37 pp.
10. BURGOA LLANO, Ignacio. "Principios constitucionales en materia de contribuciones", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo I, 1982, México, 405-422 pp.
11. CARBALLO BALVANERA, Luis. "La distribución de la potestad normativa de las contribuciones en México", en el Congreso Binacional México-España de Derecho Tributario, San Sebastián, España, Abril-1993, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año VI, Número 64, 3ª época, México, 47-81 pp.
12. ----- . "La circunstancia actual del derecho administrativo y sus efectos en la jurisdicción administrativa en México", *El Contencioso Administrativo México-Francia*, Memoria del Semanario Internacional 1999, México 2001, 53-153 pp.

13. CARRILLO GAMBOA, Francisco. "La facultad discrecional y desvío de poder en materia fiscal y más ampliamente en materia administrativa", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo V, 1982, México, 43-68 pp.
14. CASSARINO, Sebastiano. "Los recursos administrativos en el derecho italiano", Traducción por Luis Carlos Fernández Espinar. *Revista Documentación Administrativa*, Número 221, Enero-Marzo 1990, Madrid, España, 39-62 pp.
15. CASTRO, Máximo. "Del sobreseimiento en el juicio ejecutivo", en *Estudios de Derecho Procesal en honor de Hugo Alsina*, Ediar Editores, Buenos Aires, 1946, 3-40 pp.
16. CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso. "La vertiente de la justicia administrativa federal de 1936 a 1990, una opinión sobre su cauce futuro", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año 11, Número 15, Marzo-1989, México, 77-82 pp.
17. CUEVAS FIGUEROA, Pedro. "Las instancias administrativas de aclaración e inconformidad", *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, México, 1988, 11-24 pp.
18. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. "Reformas a la Ley Federal de Responsabilidad de los Servidores Públicos en materia disciplinaria", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año V, Número 59, Nov. 1992, México, 93-105 pp.
19. ----- "La nueva competencia del Tribunal Fiscal de la Federación", Tercera Reunión de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación, Dic. 1994, México, 11-25 pp.
20. DONNAT, Francis. "Organización y estructura de la jurisdicción administrativa en Francia", *El Contencioso Administrativo México-Francia*, Memoria del Semanario Internacional 1999, 2001, México, 158-169 pp.
21. ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo Arturo. "La sentencia y el examen del acto impugnado", VII Reunión Nacional de Magistrados, Tribunal Fiscal de la Federación, 1999, México, D. F., 101-126 pp.
22. ----- "La defensa constitucional de las entidades federativas en materia de coordinación fiscal", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Números 199-200, Enero-Abril de 1995, Tomo XLV, México, 203-211 pp.
23. FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. "Reflexiones sobre la utilidad de la vía administrativa de recurso", *Revista Documentación Administrativa*, Número 221, Enero-Marzo, 1990, Madrid, España, 5-9 pp.
24. FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. "La obligación tributaria. Un recordatorio y su aparente abandono conceptual en el derecho positivo mexicano", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Agosto de 2001, México, 427-474 pp.
25. FERRER MAC-GREGOR POISOT, Lourdes Amalia. "El acto administrativo sancionador en materia fiscal", *Temas Fiscales*, Editorial Themis, 1982, México, 291-341 pp.

26. FLORES VILCHIS, Héctor. "Responsabilidad de los servidores públicos", *Revista de la Escuela de Derecho*, Número 5, Año V, otoño-invierno de 1990, México, 137-155 pp.
27. GARCÍA BUENO, Marco César. "El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal", *Conceptos de Reforma Fiscal*, Editado por el IIJ, UNAM, México, 2002, 45-61 pp.
28. GARCÍA CÁCERES, Jorge Alberto. "Competencia de la jurisdicción administrativa en México", *El Contencioso Administrativo México-Francia*, Memoria del Semanario Internacional 1999, 2001, México, 197-211 pp.
29. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. "La crisis del contencioso-administrativo francés: El fin de un paradigma", *Revista Española de Derecho Administrativo*, Número 58, Abril-Junio de 1988, Editorial Civitas, Madrid, España, 165-179 pp.
30. GARCÍA PADILLA, Miguel Ángel. "La personalidad jurídica de las unidades económicas", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Febrero de 1976, México, 11-27 pp.
31. ----- . "La resolución negativa ficta en el juicio contencioso administrativo", *Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, 1993, 69-86 pp.
32. GARZA, Sergio Francisco De La. "Recursos administrativos", *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, 1988. México, 25-39 pp.
33. GODINEZ GUTIÉRREZ, Jorge I. "El silencio administrativo", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Número 4, Año II, Junio-1997, México, 121-138 pp.
34. GONZÁLEZ PÉREZ, Santiago. "Resolución plena de controversias administrativas", XIII Reunión de Magistrados, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, 2004, Puebla, México, 780 pp.
35. HERNÁNDEZ CARMONA, Edgar. "Algunas consideraciones en torno a la constitucionalidad del nuevo Código Fiscal de la Federación", *Revista el Foro*, Números 9 y 10, Enero-Junio de 1982, México, 147-180 pp.
36. JIMÉNEZ CARRASCO, Jorge. "La facultad de atracción de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Número 5, Mayo de 1988, México, 149-154 pp.
37. LANDA DURAN, Gabriela M. "El recurso de revisión en materia fiscal", *Revista Alegatos*, 10-Sept-Dic de 1988, Eón Editores, México, 160 pp.
38. LOMELÍ CERESO, Margarita. "Revisión de los principales problemas de la estructura del juicio de nulidad", *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, México, 1988, 103-112 pp.
39. ----- . *Grandes temas del derecho tributario, Serie Obras-Homenaje*, varios autores, Unidad editorial Universidad Guadalajara, 1995, México, 425 pp.

40. MAGAÑA HERREJÓN, Rolando. Tercera Reunión de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación, Dic. 1994, México, 200 pp.
41. MARTÍNEZ ROSASLANDA, Sergio. "El recurso de revisión como medio para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación", *Revista Jurídica*, Número 20, 1990-1991, México, 719 pp.
42. MÁRQUEZ ACEVEDO, Ma. Antonieta. "Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, Afectaciones del interés jurídico en materia fiscal, Segunda Reunión Nacional de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación. Agosto de 1993. México.
43. MORALES LÓPEZ, Gabriel. "Comentarios sobre el juicio de nulidad", *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, 1988, México, 61-79 pp.
44. MOSCHETTI, Francesco. "Orientaciones generales de la capacidad contributiva", Traducción por Juan Ignacio Gorospe Oviedo, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Editorial de Derecho Financiero, Vol. LIII, Número 269, Septiembre-Diciembre de 2003, Madrid, 513-558 pp.
45. NAVARRO BAÑUELOS, Ramón. "El Código Fiscal de la Federación y la fiscalización coordinada, *Revista Indetec*, 1994, México, 215 pp.
46. NORIEGA CANTU, Alfonso. "La positiva ficta, su posibilidad en el derecho nacional", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tomo V, 1988, México, 922 pp.
47. ORTÍZ HIDALGO, Luis. "El recurso de revisión fiscal", *Revista el Foro*, Número 2, 1988, México, 145-149 pp.
48. PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel. "Suspensión de los efectos de las resoluciones fiscales", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Número 8, 1988, México, 85-92 pp.
49. PÉREZ LÓPEZ, Miguel. "El recurso de revisión de la ley federal de procedimiento administrativo", *Revista de Investigaciones Jurídicas*, Número 24, Año 24, 2000, México, 379-412 pp.
50. QUINTERO BECERRA, José Antonio. "Algunas consideraciones sobre el recurso de revisión ante el tribunal fiscal de la federación", *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, 1988, México, 93-112.
51. RAMOS MENDEZ, Francisco. "Las medidas cautelares indeterminadas del proceso civil", Editorial Justicia, Número 1, 1985, Barcelona, 75-90 pp.
52. RESÉNDIZ GARCÍA, José. "El juicio de amparo, el acceso a la justicia y el fortalecimiento del poder judicial de la federación: Condiciones para un estado de derecho", *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, Número 3, Diciembre de 1998, México, 441-463 pp.
53. RESÉNDIZ NÚÑEZ, Cuauhtémoc. "El recurso de revisión en materia fiscal", *Revista Lex*, Año II, Número 18, Dic-1996, México, 23-26 pp.

54. REYES VERA, Ramón. "Medios de defensa fiscal", *Revista Nuevo Consultorio Fiscal*, Año 16, Número 306, Mayo-2002, México, 5-12 pp.
55. -----, "La fracción IV del artículo 31 de la constitución federal mexicana", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo I, 1982, México, 421-465 pp.
56. RIVERA PÉREZ CAMPOS, José. "Equidad y proporcionalidad en los impuestos", *en el Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo I, 1982, México, 467-484 pp.
57. RODRIGUEZ DE LA MORA, Fernando. "Comentarios al nuevo Código Fiscal de la Federación", *Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, 1967, México, 52 pp.
58. SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo. "La presunción fiscal: Su procedimiento", *Revista Indetec*, Guadalajara, 31 Agosto 1995, México, 164 pp.
59. SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. "Notas sobre el recurso administrativo de revisión" *Revista Documentación Administrativa*, Número 221, Enero-Marzo, Madrid, España, 83-107 pp.
60. SANTISTEVAN E., Carlos. "Recurso de revisión y sus modificaciones a partir de enero de 1998", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cincuenta y cinco años, 1991, Tomo I, México, 399-410 pp.
61. SERRANO ROBLES, Arturo. "El juicio de amparo en materia administrativa", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cincuenta y cinco años, Tomo I, 1991, México, 31-46 pp.
62. SILVA NAVA, Carlos De. "Los recursos de revisión y de revisión fiscal y el juicio de amparo", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tomo II, 1982, México, 607-613 pp.
63. SUBRA DE BISEUSSES, Pierre. "Los recursos administrativos en el derecho francés", *Revista Documentación Administrativa*, Número 221, Enero-Marzo, Madrid, España, 63-82 pp.
64. TRON PETIT, Jean Claude. "Algunas consideraciones sobre los recursos de revisión y revisión fiscal, contemplados en el Código Fiscal de la Federación", *Revista de la Escuela de Derecho*, Año V, Número 5, Otoño-Invierno de 1990, México, 219-226 pp.
65. VALDÉS VILLARREAL, Miguel. "La justicia en las contribuciones", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Número 35, Nov. De 1990, México, 120 pp.
66. -----, "Evaluación del sistema de justicia fiscal federal (Examen de posibilidades para un nuevo avance)", *Justicia Administrativa*, Primera reimpresión, Editorial Trillas, 1988, México, 123-136 pp.
67. -----, *Revista Investigación Fiscal*, No. 43, Julio de 1969, México.
68. VALDEZ VILLARREAL, José Alberto. "Interpretación de la ley por parte de los tribunales", *Revista Lecturas Jurídicas*, Año II, Vol. VII, Junio de 1998, México, 84-97 pp.

69. VICTORIA MALDONADO, Héctor José. "Análisis exegético del recurso de revisión previsto en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación", *Revista de la Facultad de Derecho*, Número 7, Junio de 1991, México, 99 pp.
70. VILLALOBOS ORTÍZ, María del Consuelo. "El principio de legalidad en materia tributaria a la luz del derecho constitucional mexicano". En la obra colectiva *Principios Constitucionales México*, Septiembre de 1989, México, 445-578 pp.
71. ----- . "La defensoría de oficio ante el Tribunal Fiscal de la Federación", *Justicia Administrativa*, Primera reimpression, Editorial Trillas, 1988, México, 165 pp.
72. ----- . "El principio de legalidad en materia tributaria a la luz del derecho constitucional mexicano", Conferencias en Madrid, España, Septiembre de 1989, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Publicado en México, 1992, 445-528 pp.
73. ZAVALETA RODRÍGUEZ, Benjamín. "El domicilio en materia fiscal", *Publicaciones de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, 1969, México, 11-34 pp.

### III. Diccionarios

1. BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. *Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo*, Quinta edición, Primera reimpression, Editorial Porrúa, México, 1998, 484 pp.
2. CABANELLAS, GUILLERMO. *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, 21ª edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1989, Tomo III, 660 pp. y Tomo V, 588 pp.
3. CARRASCO IRIARTE, HUGO. *Diccionario de derecho fiscal*, Editorial Oxford University Press, México, 1998, 543 pp.
4. *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Tomo II, Vigésima segunda edición, Madrid, España, 2001, 2368 pp.
5. *Diccionario enciclopédico*, Vol. III, Editorial Salvat, México, 1992.
6. *Diccionario jurídico mexicano*, Décima novena edición, México, Porrúa, 2005.
7. *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia*, por Joaquín Escriche, Tomo I, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1979, 1-934 pp.
8. ESCRICHE Y MARTIN, JOAQUIN. *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia*, Tomo IV, M-Z, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1987, 690 pp.
9. FERNANDEZ DE LEÓN, GONZALO. *Diccionario jurídico*, Tomo IV, Tercera edición, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1972, 794 pp.
10. GUTIÉRREZ-ALVIZ Y ARMARIO, FAUSTINO. *Diccionario de derecho romano*, Tercera edición, Editorial Reus. S. A., Madrid, 1982, 719 pp.
11. *Nuevo diccionario enciclopédico Espasa*, Edita Espasa Calpe, 1998, España, 1864 pp.

12. PALLARES EDUARDO. *Diccionario teórico práctico del juicio de amparo*, Quinta edición, Editorial Porrúa, México, 1982, 385 pp.
13. ----- . *Diccionario de derecho procesal civil*, Vigésima octava edición, Editorial Porrúa, México, 2005, 847 pp.
14. PALOMAR DE MIGUEL, JUAN. *Diccionario para juristas*, Editorial Porrúa, México, 2003, 865 pp.
15. PINA VARA, RAFAEL DE. *Diccionario de derecho*, Vigésimo séptima edición, Editorial Porrúa, México, 1999, 525 pp.
16. RUÍZ TORRES, HUMBERTO ENRIQUE. *Diccionario del juicio de amparo*, Oxford, México, 2005, 429 pp.
17. ----- . *Diccionario de derecho procesal civil*, Editorial Porrúa, México, 1966.

#### **IV. Legislación**

1. Anteproyecto del Código Fiscal de la Federación. 30 de diciembre de 1966.
2. Código Civil Federal. 2008.
3. Código de Procedimientos Administrativos para el Estado de México. 2008.
4. Código Federal de Procedimientos Civiles. 2008.
5. Código Financiero del Distrito Federal. 2008.
6. Código Fiscal de la Federación. 1938.
7. Código Fiscal de la Federación. 1962.
8. Código Fiscal de la Federación. 1965.
9. Código Fiscal de la Federación. 1967.
10. Código Fiscal de la Federación, Boletín de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, del 19 de enero de 1967.
11. Código Fiscal de la Federación. 1981.
12. Código Fiscal de la Federación. 2008.
13. Colección de las Leyes, Decretos y Ordenes, Abril-Agosto de 1853, Tomo IV, Imprenta de José Mariano Fernández de Lara, México.
14. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 1857.
15. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 1917.
16. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 2008.



17. Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal y Evolución del Tribunal Fiscal de la Federación, por Margarita Lomelí Cerezo, 1936, 25 pp.
18. Exposición de Motivos del Código Fiscal de la Federación. 1967.
19. Ley Aduanera. 2008.
20. Ley de Amparo. 1984.
21. Ley de Amparo. 1986.
22. Ley de Amparo. 2008.
23. Ley de Comercio Exterior. 2008.
24. Ley de Coordinación Fiscal. 2008.
25. Ley de Ingresos de la Federación. 2002 y 2008.
26. Ley de Justicia Fiscal. 1936.
27. Ley de Procedimiento Administrativo. 2008. España.
28. Ley del Impuesto Sobre la Renta. 1963.
29. Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2008.
30. Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. 2008.
31. Ley del Seguro Social. 2008.
32. Ley Federal de Instituciones de de Fianzas. 2008.
33. Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. 2008.
34. Ley Federal de Procedimiento Administrativo. 2008.
35. Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. 2008.
36. Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos. 2008.
37. Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo. 1853.
38. Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y Aplicación de las Penas Correspondientes. 16 de abril de 1924.
39. Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y Aplicación de las Penas Correspondientes, del 2 de agosto de 1924.
40. Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, 31 de diciembre de 1934.
41. Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. 1917.
42. Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. 1984.

43. Ley Orgánica de los Jueces y Tribunales de Hacienda, del 20 de septiembre de 1853.
44. Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. 2008.
45. Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. 1967.
46. Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. 1978.
47. Reglamento del Consejo de Estado. 1853.
48. Reglamento del Recurso de Inconformidad. 2008.
49. Reglamento de la Comisión de Inconformidades y de Valuación del INFONAVIT. 2008.

#### **V. Diarios Oficiales**

1. Colección de Leyes, Decretos y Órdenes, Abril-Agosto de 1853, Tomo IV, Imprenta de José Mariano Fernández de Lara, México.
2. Diario Oficial de la Federación. 16 de abril de 1924.
3. Diario Oficial de la Federación. 2 de agosto de 1924.
4. Diario Oficial de la Federación. 27 de mayo de 1926.
5. Diario Oficial de la Federación. 7 de junio de 1926.
6. Diario Oficial de la Federación. 13 de febrero de 1929.
7. Diario Oficial de la Federación. 14 de febrero de 1930.
8. Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1932.
9. Diario Oficial de la Federación. 18 de enero de 1934.
10. Diario Oficial de la Federación. 31 de agosto de 1934.
11. Diario Oficial de la Federación. 31 de agosto de 1936.
12. Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1941.
13. Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1946.
14. Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1948.
15. Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1949.
16. Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1950.
17. Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1951.
18. Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1961.
19. Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1965.

20. Diario Oficial de la Federación. 25 de octubre de 1967.
21. Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1968.
22. Diario Oficial de la Federación. 28 de diciembre de 1971.
23. Diario Oficial de la Federación. 24 de abril de 1972.
24. Diario Oficial de la Federación. 8 de octubre de 1974.
25. Diario Oficial de la Federación. 29 de diciembre de 1976.
26. Diario Oficial de la Federación. 2 de febrero de 1978.
27. Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1979.
28. Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1980.
29. Diario Oficial de la Federación. 28 de diciembre de 1982.
30. Diario Oficial de la Federación. 28 de diciembre de 1983.
31. Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1983.
32. Diario Oficial de la Federación. 10 de agosto de 1987.
33. Diario Oficial de la Federación. 5 de enero de 1988.
34. Diario Oficial de la Federación. 21 de febrero de 1992.
35. Diario Oficial de la Federación. 21 de julio de 1992.
36. Diario Oficial de la Federación. 27 de julio de 1993.
37. Diario Oficial de la Federación. 25 de octubre de 1993.
38. Diario Oficial de la Federación. 4 de agosto de 1994.
39. Diario Oficial de la Federación. 11 de mayo de 1995.
40. Diario Oficial de la Federación. 15 de diciembre de 1995.
41. Diario Oficial de la Federación. 24 de diciembre de 1996.
42. Diario Oficial de la Federación. 30 de diciembre de 1996.
43. Diario Oficial de la Federación. 29 de diciembre de 1997.
44. Diario Oficial de la Federación. 19 de abril de 2000.
45. Diario Oficial de la Federación. 30 de mayo de 2000.
46. Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 2000.
47. Diario Oficial de la Federación. 31 de marzo de 2002.

48. Diario Oficial de la Federación. 27 de diciembre de 2006.

49. Diario Oficial de la Federación. 7 de noviembre de 2007.

#### **VI. Jurisprudencia**

- Disco óptico del Poder Judicial de la Federación.

- Disco óptico del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

#### **VII. Otros**

1. Ponencia presentada por Francisco Ponce Gómez. En el *Primer Congreso Nacional de Tribunales de lo Contencioso Administrativo*, celebrado en Hermosillo, Sonora, del 30 de mayo al 1º de junio de 1994

2. Diario de Debates del Congreso Constituyente, Tomo II, núm. 52.

3. Serie de Debates, Pleno. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Revisión Adhesiva, México, 1999.