



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

LA PRUEBA ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA  
FEDERACION EN MATERIA DEL IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA



FACULTAD DE DERECHO  
SECRETARIA AUXILIAR DE  
EXAMENES PROFESIONALES

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A:  
MARIO SOLIS UNZUETA

MEXICO, D. F.

1986.



## **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.

LA PRUEBA ANTE EL TRIBUNAL FISCAL  
DE LA FEDERACION EN MATERIA DEL -  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

I N T R O D U C C I O N .

CAPITULO I

EL PROCESO.

A.- Concepto

B.- Proceso, Juicio y Litigio. Similitudes y Diferencias.

C.- Tipos de juicios que se inician ante los Tribunales.

a).- Cognoscitivos.

b).- Ejecutivos.

c).- Impugnativos.

D.- Naturaleza Jurídica del Proceso Fiscal.

CAPITULO II

LA PRUEBA EN MATERIA FISCAL EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO.

A.- Concepto de prueba

1.- Objeto

2.- Carga

3.- El fin de la prueba

B.- Tipos de prueba

C.- Ofrecimiento de la prueba

D.- Desahogo de la prueba

E.- Valoración de la prueba

F.- Recurso de reclamación.

### CAPITULO III

LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL  
DE LA FEDERACION EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA - -  
RENTA.

- A.- Acto impugnado.
- B.- Algunos de los frecuentes agravios en relación a la resolución definitiva que determina un crédito fiscal.
- C.- Excepciones y argumentos de defensa de la autoridad hacendaria.
- D.- Enunciado de las principales pruebas en el litigio del Impuesto sobre la Renta.
- E.- El sentido de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación.

C O N C L U S I O N E S .

## I N T R O D U C C I O N .

El presente trabajo tiene como objetivo esencial - resaltar tres aspectos: las principales pruebas que en materia del Impuesto sobre la Renta pueden ofrecerse dentro del procedimiento contencioso, ante el Tribunal Fiscal de la Federación; la necesidad de que, en cuanto a la prueba-pericial contable, exista un verdadero equilibrio procesal entre las partes, y finalmente el análisis de los efectos de las sentencias que emitan las Salas Regionales del citado Tribunal.

Para la consecución de tales objetivos hemos dividido este estudio en tres capítulos: el primero que se refiere al proceso en general, en donde se analizará su concepto, la diferencia entre éste, y el juicio y el litigio; los diversos tipos de juicio, como son los cognoscitivos, los ejecutivos y los impugnativos, y finalmente la naturaleza jurídica del proceso fiscal.

El segundo capítulo, que corresponde a la prueba - en materia fiscal dentro del procedimiento contencioso; -- abarca el concepto de prueba, los tipos de prueba que -- existen conforme a la Ley, su ofrecimiento, desahogo y valoración, y los recursos.

Por cuanto al capítulo tercero, dentro del cual -- se encuentran los objetivos de la presente investigación-- se analizará en primer término el concepto de acto impugnado, algunos de los frecuentes agravios en relación a la resolución definitiva que determina un crédito fiscal, las excepciones y argumentos de defensa de la autoridad hacendaria, la enunciación de las principales pruebas en el litigio del Impuesto sobre la Renta.

El último apartado que compone el presente trabajo lo constituye el sentido de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Ahí se hacen dos proposiciones: la primera, que se reestructuren las fracciones que integran el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, señalándose las cuestiones que impliquen el examen de fondo -- del acto impugnado y después las de forma; la segunda, -- en cuanto a que debe derogarse el contenido de la fracción III del artículo 239 del citado Código, porque se violan -- las garantías de legalidad e impartición de Justicia.

## C A P I T U L O I

### EL PROCESO.

#### A.- CONCEPTO.

Antiguamente se consideró al proceso un cuasi-contrato, establecido entre el autor y el demandado, ante el Juez que iba a conocer y resolver el negocio. Se decía -- que las partes celebraban ante el Juez una especie de contrato o cuasi-contrato y la voluntad de ambas partes se -- encontraba expresa o tácita, a fin de que fuese el propio Juez el que resolviera el negocio por medio de la senten--cia final.

En la actualidad el término proceso, en su acep--ción más amplia, indica el estado dinámico de un conjunto de actos o fenómenos que están relacionados entre sí por -- el fin que se persigue con su realización; esta idea puede ser aplicable a los procesos químicos, biológicos, físicos y jurídicos.

Así, para Francesco Carnelutti, proceso es la serie de actos que se realizan para la composición del litigio y añade que si no fuese una tautología, diría que se -- llama únicamente proceso al proceso judicial (1).

Por otra parte, Hugo Rocco señala que el proceso, como concepto, es un término genérico, dándose este nombre al momento dinámico de cualquier fenómeno, como por ejemplo el proceso legislativo, el proceso político de elecciones, etc (2).

Respecto a la figura jurídica que nos ocupa, Giuseppe Chiovenda entiende al proceso como el conjunto de actos coordinados para la finalidad de la actuación de la voluntad concreta de la ley (en relación a un bien que se presenta garantizado por ella), por parte de los órganos de la jurisdicción ordinaria (3).

Jaime Guasp estima que el proceso es un instrumento de la realización del supuesto derecho de la norma, --- atribuyéndole como misión la fijación de los actos de que depende la producción de una cierta consecuencia jurídica, como la actuación de sanciones (4).

Guasp entiende por proceso un instrumento de satisfacción de pretensiones. Jurídicamente hablando, debe entenderse por satisfacción, "no dar la razón siempre al reclamante, sino recoger, examinar y decidir por el poder público sobre su queja actuándola o denegando su actuación --- según parezca o no fundada".

Así también, dentro del campo jurídico señala que por pretensiones debe entenderse, no como una queja cual-

quiera, sino determinada; como una reclamación formalmente dirigida por un miembro de la comunidad frente a otro ante el órgano público específicamente instituido para satisfacerla; y concluye diciendo: "Todo proceso exige una pretensión, toda pretensión lleva consigo un proceso, ningún proceso puede ser mayor o menor o distinto que la correspondiente pretensión".

Finalmente, en cuanto a la concepción de proceso, Francesco Carnelutti señala "que la acepción común del proceso, como procedimiento indica una serie o una cadena de actos coordinados para el logro de una finalidad, y añade que especialmente existe proceso, siempre que el efecto jurídico no se alcance con un sólo acto, sino mediante un conjunto de actos, cuando uno de ellos no pueden dejar de coordinarse a los demás para la obtención de la finalidad. De ahí que la noción de proceso sea interferente con la de acto complejo. En este sentido se puede desde luego hablar de un proceso legislativo o de un proceso administrativo, como una serie de actos realizados para la formación de una ley o de un decreto. Pero en lenguaje jurídico se llama proceso por antonomasia a la serie de actos que se realizan para la composición de un litigio" (5).

de esta materia, considero conveniente señalar que en nuestro sistema jurídico, el carácter jurisdiccional reviste - tanto a los procesos que se tramitan ante los tribunales-- judiciales (depositarios por excelencia de la función jurisdiccional), como a los que se tramitan ante las Juntas-- de Conciliación y Arbitraje, ante los tribunales administrativos y el que se puede llevar a cabo ante el Senado de la República, cuando asume funciones de Órgano juzgador para conocer de delitos oficiales de los funcionarios.

Finalmente, de las diversas definiciones dadas por los autores mencionados, se puede sintetizar que por proceso debe entenderse al conjunto de actos procesales de las partes y del juzgador que culminan con una resolución jurisdiccional.

Antes de entrar a definir el término juicio, es necesario conocer lo que es un recurso. Así Rafael de Pina y José Castillo Larrañaga señalan que los recursos son medios técnicos, mediante los cuales el Estado tiende a asegurar - el más perfecto ejercicio de la función jurisdiccional, añadiendo que por muy decidido que sea el propósito de los jueces o tribunales de sujetarse al estricto cumplimiento de sus deberes, puedan incurrir en equivocaciones, aplicando indebidamente la ley, ya que al fin como hombres, no pueden

sustraerse a la falibilidad humana, y de establecer medios adecuados para la reparación de los agravios e injusticias que pudieran inferirse con esas posibles equivocaciones;— concediéndose al efecto, al que se crea en este sentido -- perjudicado, la facultad o el derecho para reclamar aquella reparación, sometiendo la resolución judicial que irrogue el agravio e injusticia a un nuevo examen o revisión y encomienda, bien por el mismo juez o tribunal que lo dictara o por otros jueces o tribunales superiores, según los - casos.

Por otra parte, los mismos autores señalan que -- los recursos son los medios más frecuentes, por virtud de los cuales se procede a la impugnación de las resoluciones judiciales, pero no son los únicos; cuando se hace referencia a los recursos no se agotan todos los medios posibles de impugnación. Los recursos son medios de impugnación -- por tanto de las resoluciones judiciales; pero no todos -- los medios de impugnación son recursos, ya que existen además de los recursos, procesos autónomos de impugnación de las resoluciones, v.gr. el amparo directo que autoriza el artículo 158 de la Ley Orgánica de los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal, el recurso extraordinario de - revisión de la Ley Española del 3 de febrero de 1881(que - pudiera articularse como un juicio), y los procedimientos-

incidentales de impugnación, como los de nulidad de actuaciones<sup>(6)</sup>.

#### B.- PROCESO, JUICIO Y LITIGIO SIMILITUDES Y DIFERENCIAS.

Hecha la mención de lo que se entiende por recurso procesal pasaré a señalar las similitudes y diferencias entre proceso, juicio y litigio, y precisar las principales diferencias entre tales concepciones jurídicas.

Para Cipriano Gómez Lara, por proceso se entiende un conjunto complejo del Estado como soberano, de las partes interesadas y de los terceros ajenos a la relación substancial, actos todos que tienden a la aplicación de una ley general a un caso concreto controvertido para solucionarlo o dirimirlo<sup>(7)</sup>.

Según Francesco Carnelutti, el concepto jurídico de juicio no es otra cosa que el litigio dentro del proceso judicial, o sea, que los interesados someten a la jurisdicción del Juez, sus intereses para su debida decisión<sup>(8)</sup>.

Del concepto anotado se desprende, que por juicio debe entenderse simple y sencillamente el acto intelectual del Juez.

Por otra parte, en cuanto al concepto jurídico de

litigio, algunos estudiosos del Derecho Procesal Civil han sostenido lo siguiente:

Para Eduardo Pallares, por litigio se entiende el conflicto jurídico de intereses entre dos o más personas, respecto de un bien, sea de naturaleza material, económica, social o ideal(9).

El procesalista italiano Francesco Carnelutti dice que cuando a la pretensión del titular de uno de los intereses en un conflicto se opone la resistencia del titular del otro, el conflicto de intereses se convierte en un litigio, llamado a éste un conflicto de intereses calificado por la pretensión de uno de los interesados y por la resistencia del otro(10).

Finalmente, Alcalá Zamora ha establecido que por litigio debe entenderse, sencillamente, el conflicto jurídico camente trascendente, que constituye el punto de partida o causa determinante de un proceso, de una autocomposición o de una autodefensa(11).

De las definiciones conceptuales anteriores, se puede concluir, que entre proceso, juicio y litigio, no existe similitud alguna y sí por el contrario diferencias, pues se vió que el proceso es una serie de actos que tienen a la aplicación de una Ley general a un caso concreto -

controvertido para dirimirlo; que el juicio es la actuación del Juez por la que decide el conflicto de intereses de las partes y por último el litigio es el conflicto jurídico de intereses entre dos o más personas, respecto de un bien, -- sea de naturaleza material, económica, social, etc.

#### C.- TIPOS DE JUICIOS QUE SE INICIAN ANTE LOS TRIBUNALES.

Es de enorme importancia para la presente investigación distinguir dentro de los diversos tipos de juicio, el - que se ocupa, o sea el juicio contencioso; para ello señalaré en primer lugar lo que se entiende jurídicamente por juicio cognoscitivo, ejecutivo e impugnativo.

a).- Cognoscitivos.- En cuanto a estos juicios, Jai me Guasp estableció lo siguiente: se da el proceso de cognosción cuando existe una declaración de voluntad y se da a esta declaración de voluntad el nombre de sentencia; el proceso de cognosción es característicamente el que tiende a obtener una declaración del Juez. Agrega que a este tipo de juicio se le dió el nombre en un tiempo de declarativo, por la configuración del proceso como un juicio y el reconocimiento, de que la finalidad de esta especie es producir declaraciones auténticas a cargo del órgano jurisdiccional. Señala dicho autor que se pueden establecer distintos tipos de proce-

so de cognición, teniendo en cuenta el fondo que en cada uno de ellos se debate, dividiéndose en constitutivos, declarativos y de condena, según se trate de crear, de constatar o de imponer las situaciones jurídicas a que se refieran<sup>(12)</sup>.

Por otro lado, Francesco Carnelutti ha establecido que estos juicios pueden ser voluntarios, definitivos y cautelares. La existencia de un proceso de cognición voluntario es reconocida comunmente con la fórmula de jurisdicción voluntaria; la existencia de un proceso de cognición cautelar se aclara reflexionando que es, por ejemplo, el que ordena un secuestro, declara una situación jurídica consistente en la sugestión del secuestrado a la potestad del secuestrario<sup>(13)</sup>.

Finalmente, los maestros Jorge Oreal y Carlos Eduardo Fevochietto, señalan que este tipo de juicio se caracteriza por la amplia posibilidad que las partes tienen de presentar al Juez sus afirmaciones, con idéntica latitud ofrecerá y producirán pruebas destinadas a formar su convencimiento para la decisión de la causa. Y agrega que se trata de una actividad jurisdiccional plena, donde la ley no limita las excepciones o defensas del demandado. Por otra parte, respecto del proceso de ejecución los mismos autores señalan que éste limita el ámbito de conocimiento de la cuestión de

mérito, ya que su finalidad es esencialmente de realización de los bienes del deudor<sup>(14)</sup>.

b).- Ejecutivos.- En cuanto este tipo de juicios, - el mismo Jaime Guasp ha sostenido que constituyen un proceso de cognición común, pero sumarlos por razones cualitativas, que está destinado a satisfacer pretensiones dotadas - de una fehaciencia legalmente privilegiada. Añadiendo dicho autor que la finalidad propia del llamado juicio ejecutivo, no es la de conseguir directamente medidas de ejecución a cargo del juez, a las que el pretendiente, de momento, no tiene todavía derecho, sino la de conseguir una resolución judicial de fondo que imponga al demandado una cierta situación jurídica y cuyo incumplimiento será que determine la apertura de la ejecución verdadera<sup>(15)</sup>.

c).- Impugnativos.- Finalmente se debe analizar lo que jurídicamente se entiende por este tipo de juicios y al respecto también el maestro Jaime Guasp ha establecido lo siguiente:

Como su nombre lo indica, con este tipo de procesos se trata de instruir un proceso especial, con la finalidad de no remover los obstáculos que puedan oponerse a la decisión del principal, sino por el contrario, de oponérselos, - buscando una actividad depuradora, que si bien retrase o de

more el proceso de fondo, sirva para mejorar y aquilatar sus resultados. De ahí que los procesos de impugnación son por consiguiente, aquellos en que se destina una tramitación especial a la crítica de los resultados procesales conseguidos, en otra tramitación principal. Así el proceso de impugnación recibe el nombre de recurso.

Continúa diciendo que la idea elemental de impugnación es que se vuelva a trabajar sobre la materia procesal ya decidida, para que su nuevo curso permita depurar la exactitud o inexactitud de las conclusiones procesales primeramente obtenidas. Tal nuevo curso (o recurso) define al proceso como una finalidad impugnativa, lo cual no quiere decir, sin embargo, que ello suponga una reproducción del proceso primitivo, puesto que la impugnación puede consistir en una alteración o modificación de un proceso de manera abreviada o de manera modificada, aunque siempre la idea de que el trabajo procesal en cierto modo, se repite, justifica la denominación de recursos que aquí se emplea<sup>(16)</sup>.

Es de mencionarse que no se citan a autores mexicanos, ya que a este respecto, ninguno de ellos ha hecho un análisis específico de los tipos de juicio que se conocen en el Derecho Procesal Mexicano.

## D.- NATURALEZA JURIDICA DEL PROCESO FISCAL.

Habiendo analizado el concepto de proceso, la diferencia entre juicio y litigio, y los distintos tipos de juicios, dentro del proceso en si mismo, se puede concluir lo siguiente:

El proceso fiscal queda ubicado dentro de la categoría de los juicios impugnativos, pues si tomamos en cuenta que los recursos son medios de impugnación para combatir las resoluciones judiciales, el proceso fiscal es por tanto, un medio de impugnación que tiende a combatir resoluciones fiscales provenientes de autoridades administrativas, puestas a la decisión del órgano jurisdiccional competente. Así, en el ámbito federal nacional será el Tribunal Fiscal de la Federación el que dirima la controversia entre las partes, declarando si la resolución administrativa impugnada reúne los requisitos de legalidad o si por el contrario carece de los mismos.

## NOTAS DE PAGINA.

- (1) Carnelutti Francesco, Sistemas de Derecho Procesal Civil, Editorial Uteha Argentina, Buenos Aires, 1944, pp 48 y 49
- (2) Rocco Ugo, Derecho Procesal Civil, Porrúa Hermanos y Cía. México 1944, Editorial Stylo, p. 25.
- (3) Chioyenda Giuseppe, Instituciones de Derecho Procesal Civil, Volúmen I. Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1936, p. 38.
- (4) Guasp Jaime, Derecho Procesal Civil, T. I. Instituto de - Estudios Políticos, Madrid, 1968, pp. 14 y 16.
- (5) Carnelutti Francesco, Op. Cit. p. 48
- (6) De Pina Rafael y Castillo Larrañaga José, Derecho Procesal Civil, Editorial Porrúa, S.A., México, 1974, pp. 373, 374 y 375.
- (7) Gómez Lara Cipriano, Teoría General del Estado, Texto Universitario, U.N.A.M., México 1979, p.21.
- (8) Carnelutti Francesco, Op. Cit. pp.48 y 49.
- (9) Pallares Eduardo, Diccionario de Derecho Procesal Civil, - Undécima Edición, México, Editorial Porrúa, S.A., 1978, - pp.24 y 25
- (10) Carnelutti Francesco, Op. Cit. p.44
- (11) Alcalá Zamora y Castillo Niceto, Proceso Autocomposición y Autodefensa, México, U.N.A.M., Segunda Edición 1970, - ppp.17 y 18.
- (12) Guasp Jaime, Op. Cit. pp.101 y 110.
- (13) Carnelutti Francesco, Instituciones de Derecho Procesal Civil, Editorial Uteha Argentina, Buenos Aires, 1944, - - pp.137 y 38.
- (14) Oreal Leonardo Jorge y Fevochietto Carlos Eduardo, Manual de Derecho Procesal, T.I. La Ley de Sociedad Anónima, Editora e Impresora, Buenos Aires, 1966, p.214.

## NOTAS DE PAGINA.

- (1) Carnelutti Francesco, Sistemas de Derecho Procesal Civil, Editorial Uteha Argentina, Buenos Aires, 1944, pp 48 y 49
- (2) Rocco Ugo, Derecho Procesal Civil, Porrúa Hermanos y Cía. México 1944, Editorial Stylo, p. 25.
- (3) Chioyenda Giuseppe, Instituciones de Derecho Procesal Civil, Volúmen I. Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1936, p. 38.
- (4) Guasp Jaime, Derecho Procesal Civil, T. I. Instituto de - Estudios Políticos, Madrid, 1968, pp. 14 y 16.
- (5) Carnelutti Francesco, Op. Cit. p. 48
- (6) De Pina Rafael y Castillo Larrañaga José, Derecho Proce-- sal Civil, Editorial Porrúa, S.A., México, 1974, pp. 373, 374 y 375.
- (7) Gómez Lara Cipriano, Teoría General del Estado, Texto Uni versitario, U.N.A.M., México 1979, p.21.
- (8) Carnelutti Francesco, Op. Cit. pp.48 y 49.
- (9) Pallares Eduardo, Diccionario de Derecho Procesal Civil,- Undécima Edición, México, Editorial Porrúa, S.A., 1978, - pp.24 y 25
- (10) Carnelutti Francesco, Op. Cit. p.44
- (11) Alcalá Zamora y Castillo Niceto, Proceso Autocomposición- y Autodefensa, México, U.N.A.M., Segunda Edición 1970, -- ppp.17 y 18.
- (12) Guasp Jaime, Op. Cit. pp.101 y 110.
- (13) Carnelutti Francesco, Instituciones de Derecho Procesal - Civil, Editorial Uteha Argentina, Buenos Aires, 1944, - - pp.137 y 38.
- (14) Oreal Leonardo Jorge y Fevochietto Carlos Eduardo, Manual de Derecho Procesal, T.I. La Ley de Sociedad Anónima, Edi tora e Impresora, Buenos Aires, 1966, p.214.

(15) Guasp Jaime, Op. Cit. p.108.

(16) Guasp Jaime, Derecho Procesal Civil, T. II, pp.710 y 711.

## C A P I T U L O II.

LA PRUEBA EN MATERIA FISCAL EN EL PROCEDIMIENTO  
CONTENCIOSO.

## A.- CONCEPTO DE PRUEBA.

Antes de iniciar el desarrollo de este capítulo, - es necesario aclarar, que el objetivo de éste, no es hacer un análisis y estudio minucioso de los temas a que se refieren cada uno de los incisos que lo integran, sino el señalar en forma general, las diversas etapas procesales de la prueba en Materia Fiscal en el Proceso Contencioso, debiéndose mencionar que en cuanto al ofrecimiento, desahogo y valoración de la prueba, quedan comprendidas las pruebas de índole fiscal y las administrativas, toda vez que, el Código Fiscal de la Federación es común para éstas y -- aquellas.

En cualquier clase de proceso, cuando alguna parte contendiente acredita ante el H. Tribunal sus hechos, puede obtener el reconocimiento del derecho, que pretende hacer valer en su escrito de demanda o contestación, según se trate de actor o demandado, y por consiguiente puede esperarse una sentencia favorable. Por ello surgió nuestro -- interés en realizar un estudio de la prueba dentro del ámbito contencioso administrativo de anulación.

Dada la importancia del tema que nos ocupa, en el presente capítulo expondremos a grandes rasgos la teoría general de la prueba, para con posterioridad avocarnos al estudio del proceso ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Asentado lo anterior, se procederá a conceptuar a la prueba, la cual en sentido gramatical consiste en "la acción y efecto de probar", y como "la razón, argumento, instrumento y otro medio con que se pretende demostrar y hacer patente la verdad o falsedad de una cosa"(1). Dentro del ámbito jurídico se le ha considerado como la averiguación que se hace en juicio de una cosa dudosa, y el medio con que se muestra y hace patente la verdad o falsedad de alguna cosa(2).

Respecto al origen de la palabra prueba, para algunos autores deriva del adverbio probe, que significa honradamente; se estima que obra con honradez el que prueba lo que pretende(3). Otros señalan que deriva de "probandum", que significa recomendar, probar, experimentar, patentizar hacer fe.

Es importante aclarar que el vocablo prueba no ha sido definido con uniformidad por los doctrinarios del derecho, toda vez que las opiniones emitidas al respecto son divergentes entre si.

Como ejemplos tenemos los siguientes:

Hernando Delvis Echandía señala que la prueba es el conjunto de razones o motivos que producen el convencimiento o certeza del Juez, respecto a los hechos sobre los cuales debe proferir su decisión, obtenidos por los medios, -- procedimientos y sistemas de valoración que la Ley autoriza(4).

Eduardo Pallares considera que probar es producir -- un estado de certidumbre en la mente de una o varias personas respecto a la existencia o inexistencia de un hecho, o de la verdad o falsedad de una posición; además señala que probar es evidenciar algo, es decir, lograr que nuestra mente lo perciba con la misma claridad con que los ojos ven -- las cosas materiales(5).

Rafael de Pina expresa que "por prueba se entiende -- principalmente, según la define la Ley de Partida, la averiguación que se hace en juicio de alguna cosa dudosa(Ley Primera, Título XIV, Partida 3a.), o bien la producción de los actos o elementos de convicción que admite el litigante, en la forma que la ley previene, ante el Juez del Litigio y -- que son propios, según derecho, para justificar la verdad -- de los hechos alegados en el pleito. Agrega que "según -- otras acepciones, la palabra prueba, o bien designa los medios probatorios o elementos de convicción en si mismo, y --

en este sentido se dice que una parte se halla o no asistida prueba, y se distinguan los diversos hechos probatorios admisibles en juicio o los distintos géneros de prueba judiciales, v.gr. la prueba literal o por documentos, laboral o por documentos, laboral o por confesión, la testifical, - etc.; o bien expresa la palabra prueba al grado de convicción a la certidumbre que operen en el entendimiento del Juez aquellos elementos"(6).

Para Couture la prueba en su sentido procesal es el medio de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan en el juicio. Además señala que los problemas de la prueba consisten en saber qué es la prueba, quién - prueba, cómo se prueba, y qué valor tiene la prueba producida; es decir, nos enseña que el estudio de la prueba debe abarcar el concepto, el objeto, la carga, el procedimiento probatorio y la valoración de la misma(7).

Para Porras y López, la prueba es "la demostración legal de la verdad de los hechos controvertidos en el proceso(8).

Miguel Fenech expresa que la prueba es el acto procesal cuya función es formar el convencimiento del Juzgador sobre la verdad de los fundamentos fácticos de la reclamación económico administrativa interpuesta o de las demás --

cuestiones de que el tribunal conozca<sup>(9)</sup>.

En nuestro sistema de derecho no se da un concepto-preciso del término prueba, sin embargo tenemos que en el párrafo primero del artículo 79 del Código Federal de Procedimientos Civiles, se estima que la prueba consiste en cualquier medio de que puede valerse el juzgador para conocer la verdad sobre los puntos controvertidos en un juicio, sin más limitación que los mismos estén reconocidos por la ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos.

Como aceptamos, de las enseñanzas de Couture se desprende que el problema de la prueba abarca el concepto, el objeto, la carga, la finalidad, los tipos de prueba, el ofrecimiento, el desahogo y la valoración.

1.- Objeto de la Prueba.- Fenech expresa que "constituyen el objeto de la prueba todos aquellos hechos en que se fundamente la reclamación económica administrativa, de cuya existencia depende la resolución de un punto de importancia para el proceso, o que han de tener en cuenta los titulares del órgano para resolver otras cuestiones no planteadas por el interesado reclamante"<sup>(10)</sup>.

Pallares señala que: "es el hecho que se trata de probar mediante ella"<sup>(11)</sup>. También para de Pina, el objeto normal de la prueba son los hechos<sup>(12)</sup>, para definir a los-

hechos materiales de la prueba cita a Rosenberg y a Mancini; para el primero de los tratadistas mencionados, los hechos objeto de la prueba son los acontecimientos y circunstancias concretas, determinados en el espacio y en el tiempo, pasado y presentes, del mundo exterior y de vida anímica humana, que el derecho objetivo ha convertido en presupuesto de un efecto jurídico. Para Mancini los hechos objeto de la prueba lo constituyen tanto los principales como los secundarios, que interesan a una resolución del Juez y exigen una comprobación.

Por otra parte, existen dos tipos de juicios: los de hecho y los de puro derecho; sólo los primeros dan lugar a prueba, dado que el derecho generalmente no es objeto de la misma; en tal sentido se ha pronunciado el legislador mexicano, bastando citar los artículos 86 del Código Federal de Procedimientos Civiles y 284 del Código Procesal Civil para el Distrito Federal.

Decíamos que el derecho generalmente no es objeto de prueba, porque existe la presunción de que es conocido por todos y tal conocimiento trae como consecuencia su obligatoriedad; sin embargo, el principio tiene algunas excepciones y como ejemplo señalamos la costumbre, como fuente de derecho, es discutida o controvertida, ha de ser objeto-

de prueba, así como también será objeto de prueba el derecho extranjero cuando resulte controvertido.

Por otra parte, afirmamos que sólo los hechos son objeto de prueba, sin embargo también este principio contiene sus excepciones, pues sólo son materia de prueba en cualquier tipo de proceso los hechos controvertidos expresa o tácitamente, los no controvertidos no serán objeto de prueba, lo mismo que los hechos notorios evidentes y los presumidos por la ley, entendiéndose por los primeros según Cou-  
ture, "los que entran naturalmente en el conocimiento, en la cultura o en la información normal de los individuos, -- con relación a un lugar o a un círculo social y a un momento determinado, en el momento en que ocurre la decisión"(13).

2.- La carga de la Prueba.- La prueba es para Cou-  
ture, "en su sentido estrictamente procesal, conducta im-  
puesta a uno o a ambos litigantes, para que acrediten la --  
verdad de los hechos enunciados por ellos"; más adelante ex-  
presa que es "un imperativo del propio interés de cada liti-  
gante; es una circunstancia de riesgo que consiste en que --  
quien no prueba los hechos que ha de probar, pierde el plei-  
to. Puede quitarse esa carga de encima, probando, es de --  
cir, acreditando, la verdad de los hechos que la ley le se-  
ñala"(14)

Entre nuestros procesalistas, José Castillo Larrañaga y Rafael de Pina consideran que "la carga de la prueba (onus probandi) representa el gravamen que recae sobre las partes de facilitar el material probatorio necesario - al juez para formular su convicción sobre los hechos alegados por las mismas"(15)

La carga de la prueba constituye una obligación jurídica. En el proceso civil moderno no cabe hablar de -- obligación de probar, sino de interés en probar. La carga de la prueba se concreta en la necesidad de observar una - determinada diligencia en el proceso, para evitar una resolución desfavorable.

De esta forma, los procesalistas modernos consideran esta carga como una necesidad que tiene su origen, no en una obligación legal sino en la consideración de tipo - realista de que quien eludir el riesgo de que la sentencia judicial le sea desfavorable, ha de observar la máxima diligencia en la aportación de todos los elementos de prueba conducentes a formar la convicción del juez sobre los hechos oportunamente alegados(16).

Becerra Bautista para definir la carga de la prueba, parte de los principios de que el juez tiene el deber de resolver las controversias que le son planteadas por --

las partes, en base a las afirmaciones que concretan las -- partes y en la demostración de la verdad de esas afirmaciones; así como el que señala que el juez está sujeto a la actividad de las partes, de manera que no puede ir más allá de lo que éstas le piden o de lo que ellas demuestran; en tales circunstancias expresa que "la prueba es una carga, en cuanto que es una actividad optativa para las partes, pero que si no la desarrollan, sufren las consecuencias de su inactividad procesal, que redundará en la improcedencia, -- bien sea de la excepción opuesta"(17).

Por lo que, en el proceso cualquiera de las partes tiene facultad para probar sus aseveraciones, pero el problema de la carga nos lleva a precisar sobre quién pesa la carga de la prueba. La doctrina tradicionalmente ha presentado diversas tesis al respecto, las cuales enunciaré a continuación.

1.- Primeramente se dijo que la carga corresponde al actor, toda vez que es él quien inicia el juicio y quien quiere obtener una sentencia favorable, por lo que consecuentemente debe demostrar los hechos en que fundamenta su acción.

2.- Posteriormente se señaló que la carga corresponde al que afirma no al que niega, en virtud de que se consi

deró que los hechos negativos no pueden ser probados.

3.- Luego se afirmó que la carga de la prueba se repartía según la naturaleza de los hechos, es decir, que los hechos constitutivos que dan lugar a la relación jurídica que motivó al litigio deben ser probados por el actor, en tanto que los impeditivos y los extintivos han de ser probados por el demandado.

4.- También se ha afirmado que la carga de la prueba debe ser distribuida equitativamente por el juez en cada caso concreto, esto es, se deja en manos del juzgador y en cada caso particular precisar la determinación de qué parte ha de ser quien soporte la carga de la prueba.

5.- Por último, se ha dicho que la carga de la prueba la lleva la persona que desee que la norma le favorezca; es decir, quien tiene interés de que la norma jurídica le sea aplicable debe probar los hechos necesarios para que esa norma le sea aplicable.

Una vez enunciadas las diferentes corrientes sobre el tema que nos ocupa, habfe de precisar que a la primera de las expuestas se le critica por que si bien es cierto que el actor debe probar sus afirmaciones, también lo es que el demandado debe probar las propias.

A la siguiente tesis se le critica porque existe -- la posibilidad de probar los hechos negativos siempre y -- cuando sean concretos y determinados, máxime que en muchos- casos la negación de un hecho es la afirmación de otro con- trario que puede ser fácilmente demostrado. Si bien es -- cierto que la tercera tesis tiene su parte de razón como -- las demás, también lo es que no siempre el actor debe pro-- bar los hechos constitutivos y el demandado los extintivos- o impeditivos, toda vez que puede suceder que el actor se -- encuentre obligado a demostrar los hechos extintivos cuando solicite una extinción en vía procesal de cualquier rela- -- ción jurídica. Con respecto a la cuarta tesis expuesta, la misma no resuelve el problema que nos ocupa, sino más bien- lo rehuye y no generaliza. Por último es la tesis restante la que aclara el punto que se realiza pues la carga de la -- prueba pesa sobre quien tenga interés en que la norma jurí- dica sea aplicable al hecho que lo origina.

3.- El Fin de la Prueba.- Las partes contendientes en un proceso aducen pretensiones fundadas en hechos y derecho con el objeto de obtener una sentencia favorable, por -- consiguiente deben tener especial cuidado al acreditar los- hechos que alegan, toda vez que el juez desconoce los he -- chos controvertidos; por ello resalta la importancia de su-

prueba, dado que los hechos esgrimidos carecen de relevancia si no se acompañan de la prueba correlativa. Esta circunstancia no acontece con las pretensiones que tienen un fundamento legal, en virtud de que el derecho es conocido por el juez, pues es un perito en ese aspecto.

Es por ello que la finalidad de la prueba es lograr la convicción del juez respecto de los hechos aducidos por las partes como fundamento de sus pretensiones o defensas.

#### B.- TIPOS DE PRUEBA.

Es importante señalar que existen diversos tipos de prueba, ya que casi la totalidad de los tratadistas han formulado las clasificaciones. Nosotros nos limitamos a seguir al maestro Eduardo Pallares, quién clasifica las pruebas -- observando los criterios de Jeremías Bentham y Caernelutti. De acuerdo con dicha clasificación existen pruebas directas o inmediatas, indirectas o mediatas, reales, personales, originales, derivadas, preconstituidas, por constituir, nominadas, innominadas, históricas, críticas, pertinentes, singulares, morales, inmorales, legales e ilegales. Pasaremos a explicarlas.

-Directas o Inmediatas.- En relación con el objeto de la prueba, se ha dicho que son directas aquellas que producen el conocimiento del hecho que se trata de probar sin ningún intermediario, sino de un modo inmediato y por sí solas.

-Indirectas o Mediatas.- Con este tipo de pruebas sucede lo contrario de las anteriores, es decir, producen el conocimiento del hecho de que se trata de probar a través de un intermediario; además puede ser de primer grado o de ulteriores, según que entre el medio de la prueba y el hecho por probar exista un solo eslabón o varios.

-Reales.- Desde el punto de vista de donde provienen, se han considerado pruebas reales a las que suministran las cosas.

-Personales.- A las proporcionadas por las personas.

-Originales.- Se ha señalado que son pruebas originales aquellos documentos que contengan el acto jurídico -- que se pretende probar.

-Derivadas.- Por el contrario, serán derivadas las copias, testimonios o producciones de los documentos en que se haga constar algún acto jurídico.

-Preconstituídas.- Respecto al tiempo en que se produce la prueba, si la misma tiene existencia jurídica antes del proceso será preconstituída.

-Por constituir.- En cambio, si durante el proceso se elabora la prueba, será constituída.

-Nominadas.- Son conocidas también con el nombre de legales y están autorizadas por la ley. Esta clasificación está relacionada con los sistemas que sobre la prueba se han expuesto, es decir, el de la prueba libre y el de la prueba tasada o legal.

-Innominadas.- En contraposición con las anteriores, no están reglamentadas por la ley y constantemente quedan bajo el prudente arbitrio del juzgador.

-Históricas.- Mediante estas pruebas se produce de algún modo el hecho que se trata de probar; como ejemplo -- Carnelutti señala la confesional, la testimonial y la documental.

-Críticas.- A través de éstas se llega al conocimiento de un hecho mediante inducciones o inferencias; según el citado jurista, las presunciones y el juicio de peritos debe incluirse en esta clasificación.

-Pertinentes.- Son aquellas pruebas que tienen como

finalidad demostrar los hechos controvertidos.

-Impertinentes.- Son las pruebas que tienen por objeto acreditar hechos que no tienen relación con los controvertidos.

-Idóneas.- Constituyen el tipo de pruebas que producen certeza sobre la existencia de un hecho controvertido.

-Ineficaces.- En contravención con las anteriores, éstas dejan en la duda la certeza del hecho controvertido.

-Inútiles.- Son las pruebas que se aportan para acreditar hechos que las partes admiten.

-Útiles.- Serán aquellas que se aportan con el objeto de demostrar los hechos controvertidos.

-Concurrentes.- Esta clase de prueba sólo tienen eficacia probatoria cuando están asociadas con otras pruebas y como ejemplo se citan las presunciones.

-Singulares.- Son las que tienen eficacia probatoria aislada, citándose a la confesión judicial, la documental, etc.

-Inmorales.- Son las que contravienen la moral. La inmoralidad de la prueba se determina por la intención con la que se realiza y no por los mismos hechos que pretende-

demostrar; esto es, cuando se promueve con fines inmorales, por ejemplo para vejar al colitigante, infamarlo, producir escenas de baja sensualidad, etc.; en tales circunstancias, si la prueba es necesaria aunque por medio de ella se real<sup>u</sup>zan o repitan actos inmorales, ésta no sefa inmoral.

#### C.- OFRECIMIENTO DE LA PRUEBA.

El ofrecimiento de la prueba es el anuncio formal - que realizan las partes contendientes de los medios de prueba, con los cuales pretenden acreditar ante el órgano jurisdiccional los hechos en los cuales basan su pretensión. Dentro del ámbito contencioso administrativo de anulación, el ofrecimiento de la prueba tiene lugar durante la instrucción del proceso, regulando dicha situación en cuanto al demandante, el artículo 209 del Código Fiscal de la Federación en su fracción VII, el 213 por lo que respecta al demandado en la fracción V del referido Código, el 210 en cuanto al derecho que tiene el demandante a ampliar su demanda y ofrecer nuevas pruebas, y por último el diverso artículo 211 del Ordenamiento citado, respecto al de la intervención del tercero o el cuadyuvante, interesados en el juicio.

En relación con el ofrecimiento a que se refieren -

los numerales antes anotados, el legislador estableció el recurso de reclamación, al cual haré referencia en su oportunidad, para que las partes contendientes impugnen el acuerdo respectivo en cuanto a la admisión de las pruebas ofrecidas, ante la sala del conocimiento, cuando considere que la admisión o el desechamiento de alguna prueba es incorrecto.

Ahora bien, el Capítulo VII del Código Fiscal de la Federación referente a las pruebas, en su artículo 230 alude a la admisibilidad de las pruebas ofrecidas por las partes, estableciendo claramente que será admisible toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones.

En cuanto a lo anterior, no es necesario hacer mayores comentarios, toda vez que el señalamiento del dispositivo legal en comento es muy claro, entendiéndose que el juzgador puede recibir todas las que se presenten, menos las que fueren contra derecho, que son aquellas que no reconoce ni permite la ley.

El segundo párrafo del artículo que nos ocupa y el diverso numeral 231 del Código Fiscal invocado, también merece un comentario profundo, pues el primero se refiere a

a las pruebas supervenientes y el límite de su presentación y en el artículo 231 los requisitos a los que deberá sujetarse la prueba pericial, debiéndose mencionar que dicho precepto sufrió una reforma substancial, en cuanto a su tramitación, cuya finalidad es el que se siga el procedimiento previsto en forma común por nuestra legislación en otras materias.

#### D.- DESAHOGO DE LA PRUEBA.

Señalé con antelación que dentro de la instrucción del proceso fiscal, se realiza el ofrecimiento de pruebas; que el magistrado instructor prevé lo conducente, generalmente en el auto que tienen por admitida la demanda y la contestación, según se trate y que en el mismo acuerdo se dictan las providencias necesarias para su desahogo.

En el caso de que se ofrezca la prueba testimonial, el referido instructor requerirá a la parte que la hubiere ofrecido para que presente a los testigos; si la parte que ofrezca esta prueba manifiesta no poder hacer que se presenten, dirigirán un escrito al Magistrado Instructor para que por su conducto se les cite para que comparezcan el día y hora que al efecto se señale; de sus declaraciones -

se levantará acta pormenorizada, y podrán serles formuladas por el magistrado o por las partes, aquellas preguntas que estén en relación directa con los hechos controvertidos o persigan la aclaración de cualquier respuesta. Cuando las autoridades funjan como testigos, el desahogo de esta prueba se hará por escrito; presupuesto legal para el desahogo de la prueba que se comenta, que se encuentra contemplado en el artículo 232 del Código Fiscal de la Federación, en vigor.

Respecto de las pruebas documentales, su desahogo dada su naturaleza, se realiza con la simple exhibición del documento, pero para facilitar dicho desahogo, se estará a lo dispuesto por el artículo 233 del Código Fiscal invocado, sin que sea necesario hacer mayores comentarios y sólo señalaré lo que entienden algunos estudiosos del derecho por documento o prueba documental.

Chiovenda<sup>(18)</sup> denomina documento a toda representación material, destinada e idónea para reproducir una cierta manifestación del pensamiento.

De Pina y Castillo Larrañaga<sup>(19)</sup> definen a la prueba documental como la que hacen por medio de documentos, en

la forma prefijada en las leyes procesales, agregando que -- es documento toda representación material destinada e idónea, para reproducir una cierta manifestación del pensamiento, en tendiéndose por documento no sólo los escritos, pues deben -- incluir como una variedad de los mismos a las fotografías, -- copias fotostáticas, registros, etc.

Para Becerra Bautista<sup>(20)</sup>, documento es el instrumento en virtud de que deriva del latín "instrumentum", que a -- su vez proviene de "instruere", que significa enseñar.

Por último, el maestro Eduardo Pallares<sup>(21)</sup> define -- el documento como toda cosa que tiene algo escrito con sentido inteligible, negando que las fotografías, las películas -- de cinematógrafo, los discos de fonógrafo, los planos o diseños de los arquitectos y otros, deban incluirse en la prueba documental, porque carecen de algo escrito con sentido inteligible.

En otro aspecto, del desahogo de las pruebas, es de trascendental importancia la prueba pericial, y dada su naturaleza se le dará un mayor comentario que las anteriores.

Cuando la parte actora ofrezca la prueba pericial, -- de conformidad con el requisito a que se refiere el artículo

209 fracción V del Código Fiscal de la Federación en vi --  
gor, y la parte demandada se sujete de igual forma al re--  
quisito establecido por el diverso artículo 214 fracción--  
III del ordenamiento jurídico citado, su desahogo se en --  
cuentra regulado por el artículo 231 del Código Fiscal de--  
la Federación en vigor.

Al respecto, cabe manifestar, que no es hasta el mo--  
mento en que los peritos rindan su dictamen de conformidad  
con la fracción III del artículo 231 cuando se desahoga el  
cuestionario de los peritos de la parte actora, sino al --  
momento de que esta pone a disposición de su perito el --  
cuestionario.

Conforme a lo anterior, si el actor no cumple con--  
dicha obligación, existe una sanción contemplada por los --  
artículos 208 y 213 del Código citado, consistente en que--  
se tendrá por no ofrecida la prueba que nos ocupa.

Así las cosas, una vez que la autoridad rindió su--  
dictamen pueden suceder dos situaciones, a saber: la. que--  
los dictámenes de los peritos, tanto del actor como del --  
demandado coincidan en sus términos, con lo cual el magis--  
trado instructor tendrá por desahogada la prueba. 2a. que--

los dictámenes de los peritos coincidan, hecho éste que da lugar a que conforme al artículo 231 fracción V del Código Fiscal de la Federación, la Sala proceda a designar un perito tercero, el cual al rendir su dictamen y una vez acordado el mismo por el magistrado instructor dará cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 235 del Código Fiscal de la Federación.

#### E.- VALORACION DE LA PRUEBA.

La Ley entiende por valor de las pruebas su eficacia probatoria, al grado que obliga al juez a tener por probados los hechos a que ellas se refieran<sup>(23)</sup>.

En relación a la valoración de la prueba se han ex-puesto varias tesis, en las cuales unos tratadistas reconocen cuatro sistemas, algunos tres y otros solamente dos. -- Dada la naturaleza del trabajo de investigación que me ocupa, procederé a enunciar algunos solamente, sin adentrarme en su estudio.

El sistema de valoración legal o de la prueba tasada.- Es aquel en que la convicción del juez no se forma espontáneamente por la apreciación de las diligencias probatorias practicadas en el proceso, sino su eficacia depende de

la estimación que la ley hace previamente de cada uno de -- los medios que integran el aspecto probatorio. En él, la -- prueba tiene un valor inalterable y constante, independien -- te del criterio del juez (23).

Para Couture las pruebas legales son aquellas en -- las cuales la ley otorga por anticipado al juez el grado de eficacia que debe atribuir a determinado medio probatorio (24) esto es, mediante este sistema, la ley debe indicar el va -- lor de las pruebas y por consiguiente el juzgador debe te -- ner por probados los hechos según los lineamientos que la -- ley señala. Este sistema ha sido criticado porque refleja -- una falta de confianza en la competencia del juez, pues im -- plicitamente establece que el legislador se encuentra más -- capacitado por el propio juzgador, circunstancia totalmente inadmisibles. Por consiguiente el derecho moderno ha recha -- zado el sistema de valoración de referencia.

El sistema de la prueba libre.- Según éste, el juez debe apreciar y valorar las pruebas conforme a su criterio; es decir, se deja al juez en absoluta libertad para apre -- ciar y estimar las pruebas aportadas al juicio.- De Pina ex -- presa que en tales sistemas de valoración, la convicción --

del juez no está ligada a un criterio legal, formándose por tanto, respecto a la eficacia de la misma, una valoración personal, racional, de conciencia, sin impedimento alguno de carácter positivo<sup>(25)</sup>.

Couture llama a este sistema de valoración de la libre convicción, y lo define como aquel modo de razonar que no se apoya necesariamente en la prueba que en el proceso se exhibe al juez, ni en medio de información que pueden ser fiscalizados por las partes<sup>(26)</sup>; agrega que dentro de este sistema el juzgador adquiere el convencimiento de la verdad con las pruebas de autos, fuera de ellas y aún contra la prueba de autos.

El sistema de valoración mixto.- Es el producto de la unión de los sistemas enunciados con antelación.- Al respecto Furno<sup>(27)</sup>, manifiesta que en realidad no se puede hablar de la existencia de un sistema de prueba legal o de un sistema de prueba libre, rigurosamente implantados. El predominio del libre criterio del juez o del criterio legal en la apreciación de los resultados de los medios de prueba es lo que permite dar la calificación de prueba libre o tasada, en uno u otro caso.

He expuesto la tesis de valoración de las pruebas - aceptadas por la mayoría de los juristas, y únicamente diré que algunos actores consideran que existen otros sistemas; - tales como el de la sana crítica, el ordálico, etc.

En los párrafos procedentes, al tratar las caracte- rísticas de la prueba, hice referencia a diversos sistemas- para su valorización, señalé que los más aceptados son los- denominados legal o tasado, libre o mixto; que dichos siste- mas se distinguen porque en el primero el legislador esta- - blece los lineamientos o reglas para la apreciación de las- pruebas y el juez se limita a poner en práctica dichas re- - glas; esto es, en el sistema legal o tasado la valoración - de las pruebas no depende del criterio del juzgador; por el contrario en el sistema libre se otorga al órgano jurisdic- cional una absoluta libertad para estimar las pruebas, es - decir, se deja al criterio del juez la apreciación de las - probanzas aportadas al proceso. Por último el sistema de - valoración denominado mixto y conocido también con el nom- - bre de ecléctico, en el cual la prueba es estimada de con- - formidad con las reglas establecidas por el legislador; pe- - ro además se da la opción para que valore las pruebas con- - forme a su criterio en determinadas circunstancias; es de-

cir, se contienen características propias de los sistemas --  
tasado y libre.

Hecho el señalamiento de los diversos sistemas de --  
valoración de la prueba, diremos que el adoptado en nues ---  
tros ordenamientos jurídicos es el llamado mixto, también --  
denominado ecléctico, con tendencia al libre, ya que si bien --  
es cierto se han establecido diversos lineamientos para la -  
apreciación de las pruebas por el legislador, también lo es-  
que dichas reglas no son de apreciación tajante o absoluta,-  
en virtud de que se han conformado normas legales en las cual  
les se dá opción a que órgano jurisdiccional entime las prue  
bas conforme a su criterio, cuando del análisis que lleve a-  
cabo de las mismas adquiriera una convicción distinta(último -  
párrafo de la fracción II del artículo 234 del Código Fiscal  
de la Federación en vigor), que permite al juez apartarse --  
de las reglas establecidas por el legislador.

En el ámbito en el cual enfoco el presente trabajo,-  
es decir, dentro del proceso que se tramita ante el Tribunal  
Fiscal de la Federación, el sistema de valoración de las ---  
pruebas también se puede calificar de mixto o ecléctico, con  
tendencia al libre. Al efecto el artículo 234 del Código Fig  
cal de la Federación en vigor regula dicho sistema de valoral

ción de pruebas, estableciendo lo siguiente:

I.- Harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos; pero, si en estos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Tratándose de actos de comprobación de las autoridades administrativas, se entenderán como legalmente afirmados los hechos que constan en las actas respectivas.

II.- El valor de las prueba pericial y testimonial así como el de las demás pruebas quedará a la prudente apreciación de la Sala.

Cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, la Sala adquiriera convicción distinta acerca de los hechos materia del litigio, podrá valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en las fracciones anteriores, debiendo fundar razonadamente esta parte de su sentencia.

Del precepto antes transcrito se puede apreciar claramente que el sistema de valoración de pruebas que prevé el Código Fiscal de la Federación es mixto, ya que por lo que respecta la fracción I del artículo en comento, se trata de una valoración tasada; en cambio en lo referente a la fracción II, se aprecia un sistema de valoración libre, pues se señala diáfamanamente que la forma de valoración de las pruebas pericial y testimonial quedará a la prudente apreciación del juzgador.

Por lo que respecta al sistema de valoración contemplado en la fracción II del precepto transcrito, es de gran importancia en cuanto al resultado del litigio, en donde el juzgador debe apreciar y valorar las pruebas conforme a su criterio; es decir, se deja al tribunal en absoluta libertad para apreciar y estimar las pruebas aportadas en el juicio. Tal sistema de valoración se entiende como aquel en donde se deja al libre criterio del juzgador la apreciación, sin sujetarlo a un criterio legal.

En relación con lo anterior, considero que el legislador adoptó una posición correcta, al dejar al juzgador en libertad para apreciar las pruebas, sobre todo tratándose de la prueba pericial; pues para darle el valor verdadero a es

te tipo de pruebas de tanta importancia en el juicio conten  
cioso, sería necesario que el juez tuviese en su caso cono-  
cimiento suficiente en todas las áreas de la ciencia, la --  
técnica o las artes, cualidades que resultan imposibles de-  
reunirse, no obstante que el juzgador pueda constituirse en  
un cuerpo colegiado; por lo que un sistema más adecuado y--  
justo, sin perjuicio de los intereses de las partes, es el-  
de valoración mixto, en el que si el juzgador tiene duda, -  
cuenta con la posibilidad de acudir al sistema legal o tasa  
do, insistiendo sobre todo tratándose de la valoración de -  
pruebas tan importantes y trascendentes, como la pericial.

#### F.- RECURSO DE RECLAMACION.

Dentro del capítulo X del Código Fiscal de la Fede-  
ración vigente a partir del 10. de abril de 1983, están pre  
vistas los recursos que pueden hacerse valer en contra de -  
diversas resoluciones que en los artículos 242 al 249 de di  
cho capítulo se mencionan, en lo que atañe a las pruebas, -  
me referiré exclusivamente al recurso de reclamación, co---  
rrespondiente a la sección primera del referido capítulo --  
X.

De esta forma, el artículo 242 del Código invocado-  
nos habla de la procedencia del recurso de reclamación, es-

tableciendo a la letra lo siguiente:

"El recurso de reclamación procederá ante la Sala Regional en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admitan o desechen la demanda, la contestación o las pruebas, que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o aquellas que admitan o desechen la intervención -- del coadyugante o del tercero. La reclamación se interpondrá dentro de los cinco días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación respectiva y tendrá por objeto -- subsanar, en su caso, las violaciones cometidas y dictar la resolución que en derecho corresponda".

De la lectura del artículo antes transcrito se desprende que existen tres requisitos de procedibilidad del recurso de reclamación, que son:

I.- El recurso procederá ante la misma Sala que esté conociendo en origen de la controversia.

II.- En contra de las resoluciones del magistrado -- instructor que admitan o desechen la demanda, etc.

III.- El recurso que nos ocupa deberá interponerse -- dentro de los cinco días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación respectiva.

El objeto de tal recurso es subsanar, en su caso, - las violaciones cometidas y dictar la resolución que proceda.

Como se puede apreciar de lo señalado con anterioridad, la figura jurídica del recurso de reclamación tiene -- una primordial función dentro del juicio contencioso, pues como se desprende de su objeto, con la interposición del -- mismo por las partes, se subsanan errores o violaciones cometidas por el magistrado instructor, sobre todo cuando las pruebas se admitan indebidamente o por el contrario se dese-- chan siendo legalmente procedentes.

El recurso de reclamación es de primordial importancia dentro del juicio, ya que si el juzgador, a través de - las pruebas, puede llegar a conocer la verdad de los hechos controvertidos, es menester que las pruebas que se le ofrez-- can y exhiban sean las conducentes para conocer dicha ver-- dad.

A tal efecto señalaré el siguiente ejemplo: Si con-- una demanda de nulidad el actor ofrece una prueba pericial-- contable, la autoridad demandada puede en contra del auto - del magistrado instructor que la admite, interponer el re-- curso de reclamación a que se refiere el artículo 242 del -

Código Fiscal de la Federación, pudiendo argumentar que de conformidad con lo dispuesto por los artículos 79, 86 y 143- del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal, las pruebas deben tener relación inmediata con los hechos controvertidos, y en la especie la prueba ofrecida por el actor, es ajeno a la litis, en relación a que en el caso se está en presencia de un acto de estricto derecho y por lo tanto la prueba pericial contable que pretende la demandante, carece de contenido o reelevancia en cuanto al fondo del acto combatido.

Por último, en cuanto al recurso de reclamación, procede interponer el mismo, por parte de la demandada, cuando el magistrado instructor admite como prueba las documentales ofrecidas por la actora, argumentado lo siguiente: Que se deseché la prueba ofrecida por la actora en virtud de que no identificó con toda precisión los documentos que ofrece, ni señaló el archivo o lugar en que se encuentran, ni tampoco acompañó copia de la solicitud de dichos documentos que estuvieren a su disposición y por ello resulta improcedente su ofrecimiento de conformidad con el artículo 209 fracción VII primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

- (1) De Pina Rafael, Tratado de las Pruebas Civiles, Segunda Edición, Editorial Porrúa, S.A., 1975, p.27
- (2) Escriche Joaquín, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, Ensenada, B.C., 1974, p.1401.
- (3) De Pina Rafael, Op.cit. p.27
- (4) Delvis Echadía Hernando, Tratado de Derecho Procesal Civil, Vol. III, Bogotá, 1963, p.196.
- (5) Pallares Eduardo, Op.cit.pp.557 y 658
- (6) De Pina Rafael, Op. cit. pp.27 y 28
- (7) J. Couture Eduardo, Fundamentos de Derecho Procesal Civil, Reimpresión inalterada, Buenos Aires, Ediciones De palma, 1977, pp.27 y 28.
- (8) Porras López Armando, Derecho Procesal Fiscal, México, - Textos Universitarios, S.A., 1977, p.222
- (9) Fenech Miguel, Principios de Derechos Procesal Tributario, Barcelona, Librería Bosch, 1954, p.270.
- (10) Ibidem, p. 279.
- (11) Pallares Eduardo, op.cit. p. 580
- (12) De Pina Rafael, Op. cit. ppa 38 y 39
- (13) J. Couture Eduardo, Op. cit. p.235
- (14) Ibidem, pp. 241 y 242
- (15) De Pina Rafael y Castillo Larrañaga José, Instituciones de Derecho Procesal Civil, México, Editorial Porrúa, S. A., 1979, p. 85.
- (16) Loc. cit.
- (17) Becerra Bautista José, el Proceso Civil en México, Séptima Edición, México, Editorial Porrúa, S.A., 1979, --- p.85.

- (18) Chioyenda Giuseppe, Principios de Derecho Procesal Civil, Vol. II, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, p. 334.
- (19) De Pina Rafael, op.cit. p.276.
- (20) Becerra Baustista José, op. cit. p.38.
- (21) Pallares Eduardo, op. cit. pp.663 y 664.
- (22) Ibidem, p.779.
- (23) De Pina Rafael, op. cit. p.63.
- (24) J. Couture Eduardo, op. cit. p.268.
- (25) De Pina Rafael op. cit.p.57.
- (26) J. Couture Eduardo, op. cit. p.273.
- (27) Furno, citado por De Pina Rafael, op.cit. pp.65 y 66.

## C A P I T U L O III

## LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL FEDERAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

## A.- ACTO IMPUGNADO.

El acto impugnado ante el Tribunal Fiscal de la Federación es la resolución de la autoridad que tenga el carácter de definitiva; considerándose definitiva cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa para el afectado, supuesto jurídico regulado por el último párrafo del artículo 23 de la Ley Orgánica del referido Tribunal.

Respecto de las resoluciones definitivas que en materia del Impuesto sobre la Renta pueden ser impugnadas ante el Tribunal Fiscal, el mencionado artículo 23 prevé los siguientes casos:

A).- Las dictadas por autoridades fiscales federales, en que se determina la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para la liquidación.

En el caso del impuesto sobre la renta, la resolución que determine y liquide diferencias se puede dar como consecuencia de los siguientes procedimientos fiscalizato-

rios:

Orden de auditoría, revisión que se practique al -- dictamen de estados financieros presentados por la empresa y revisión a la declaración anual de los contribuyentes (revisión de escritorio).

B).- Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibidos por el Estado.

Al respecto se puede presentar el caso supuesto en que el causante, con fundamento en el artículo 22 del Código Tributario Federal, solicite a las autoridades hacendarias la devolución de la suma pagada indebidamente, que -- constituye un ingreso para el Fisco Federal.

C).- Las que causen un agravio en materia fiscal, -- distinto a los referidos anteriormente.

En relación a este tipo de resoluciones, se da el -- caso que la autoridad liquidadora, al modificar la utilidad fiscal (antes ingreso global gravable declarado) determina el reparto de utilidades a los trabajadores. También se da el caso, de que los causantes soliciten a la autoridad hacendaria, se les exima de cubrir un pago provisional del -- Impuesto sobre la Renta.

Habiendo señalado que debe entenderse por acto impugnado, respecto a las resoluciones definitivas que en materia del impuesto sobre la renta pueden encuadrar los supuestos del artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y el diverso tipo de resoluciones que en dicha materia se pueden impugnar ante este Tribunal, pasaré a mencionar los más frecuentes agravios que hacen valer los particulares en el juicio de nulidad.

**B.- ALGUNOS DE LOS FRECUENTES AGRAVIOS EN RELACION A LA RESOLUCION DEFINITIVA QUE DETERMINA UN CREDITO FISCAL.**

Antes de señalar los más frecuentes agravios en relación con la resolución definitiva que determina un crédito fiscal, se aclara que estos agravios se expresan en base a la experiencia del sustentante en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y se exponen como estilán los litigantes.

Los contribuyentes pueden impugnar a través del juicio contencioso la ilegalidad del procedimiento presuntivo-utilizado por la autoridad para la determinación del impuesto sobre la renta, el cual consiste en tomar en cuenta los ingresos declarados o determinados por la autoridad, para después restar las deducciones y obtener la utilidad fis --

cal, como lo prevé el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor para 1985.

Igualmente se hace valer como agravio que es incorrecto, de acuerdo con el artículo 59 fracción III del Código Fiscal de la Federación, considerar que los depósitos bancarios que no corresponden a sus registros, son ingresos gravables, puesto que no todo lo que deposita un contribuyente en el banco es por concepto de ingresos.

Resalta también el relativo a que es ilegal el rechazo de la deducción de conformidad con el artículo 24 - fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para 1985, de los honorarios respecto de servicios pactados en el ejercicio y cubiertos en el siguiente, porque afectaron los resultados del ejercicio en que fueron deducidos, pues para éste fueron pactados, independientemente de que por diversos motivos el pago se haya efectuado en otro diferente.

Por otra parte, los contribuyentes pueden manifestar en su demanda de nulidad que deben considerarse gastos normales y propios y por ende deducibles; aquellos por comidas y cenas al personal, funcionarios y consejeros, porque las buenas relaciones entre empleados y funcionarios de una

empresa es una política conveniente para sus fines, por lo que es ilegal el rechazo realizado de conformidad con los artículos 24 fracción I y 25 fracciones V y VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 1985.

Igualmente surge como un argumento de anulación ante el órgano de decisión, el relativo a que no es procedente el rechazo de la deducibilidad del gasto de las cuotas del seguro social a cargo de sus trabajadores que paga el patrón, ya que por una parte es un gasto social, que está obligado a erogar conforme al contrato colectivo, máxime que el artículo 38 del Reglamento de la Ley del Seguro Social del 30 de enero de 1954 le daba este carácter y que conforme al artículo 28 de la citada Ley, si en tales contratos colectivos se pactan prestaciones iguales a las de esa Ley el patrón pagará al Instituto las cuotas.

Otro argumento que pueden señalar los contribuyentes es que para deducir los gastos de asistencia técnica a que se refiere el artículo 24 fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 1985, basta probar que ha contratado la asistencia técnica y que se han hecho pagos por tal concepto a la persona radicada en el extranjero, pues-

con esto queda probado que se prestó en forma efectiva y di  
recta.

Por lo que toca a los créditos incobrables de los -  
causantes, éstos pueden argumentar en el juicio contencio--  
so, que no es necesario comprobar con documentación judi --  
cial, como lo pretenden las autoridades, la imposibilidad -  
práctica del cobro de un crédito a fin de que se pueda dedu  
cir dicha partida en cuanto a que el artículo 24 fracción -  
XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 1985, no --  
previene esta situación.

Otro argumento que suele hacerse valer en contra de  
la resolución liquidatoria del impuesto, es el relativo a--  
que procede declarar su nulidad de acuerdo con el artículo-  
42 fracción III del Código Fiscal de la Federación, ya que-  
las autoridades fiscales no tienen facultades para revisar-  
libros económicos y con base en ello determinar créditos --  
fiscales.

Es frecuente también que los contribuyentes argument  
ten a través del juicio de nulidad que no es procedente que  
se determine presuntivamente la utilidad fiscal, puesto que-  
se pudieron determinar los ingresos del resultado del exa--

men de sus libros de contabilidad y demás elementos contables, con apoyo en el artículo 62 de la Ley de la Materia para 1985, en el cual se establece que "podrá" determinarse presuntivamente el ingreso, lo que significa que no es una obligación hacerlo, por lo que sólo sería aplicable la estimativa cuando de dicha revisión no pudiera tenerse conocimiento de las operaciones efectuadas.

Por otra parte, si hablamos de los gastos propios y normales de la empresa o estrictamente indispensables, los contribuyentes pueden argumentar, que procede anular la resolución impugnada en cuanto a que el gasto cuya deducibilidad se rechaza es estrictamente indispensable y normal del negocio, conforme al artículo 22 fracción III en relación con el 24 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 1985.

Continuando con esta etapa de los argumentos de anulación en contra de una resolución liquidatoria de impuestos, señalaré aquel en que los particulares indican que procede anular la resolución, en cuanto es improcedente el rechazo de la deducibilidad del gasto, toda vez que se cuenta con la documentación comprobatoria respectiva, en cumplimiento con lo dispuesto por los artículos 22 fracción III y 24

fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta para ---  
1985.

Dentro de esta etapa de los actos de autoridad administrativa, se puede hacer valer como concepto de anulación el siguiente: que debe declararse la nulidad de la resolución combatida, en cuanto es procedente la deducibilidad del gasto rechazado, ya que las facturas relativas reúnen los elementos que se exigen en la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 24 fracción I y su Reglamento en su artículo 15 vigente para 1985.

En relación con los convenios a cuota fija celebrados entre los particulares y el Fisco Federal, se discute como argumento por éstos, que no pueden emitirse liquidaciones de impuesto cuando existan convenios a cuota fija de conformidad con el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 1985, puesto que constituyen resoluciones favorables al particular.

En cuanto al procedimiento presuncional para la determinación de los ingresos, los causantes hacen valer que es ilegal que la autoridad administrativa no tomó en cuenta las deducciones a que tiene derecho, al aplicar dicho sistema presuntivo en los casos del artículo 62 de la Ley-

del Impuesto sobre la Renta para 1985.

Dentro del aspecto de la institución jurídica de la caducidad, creada por el legislador en favor de los contribuyentes, haré mención a dos argumentos que hacen valer en el juicio de nulidad.

En primer lugar señalan que se han extinguido por caducidad las facultades de la autoridad hacendaria para liquidar el gravamen, porque ha transcurrido el plazo de cinco años, computados a partir de la fecha en que debió presentarse la declaración conforme al artículo 57 fracción I del Código Fiscal de la Federación, independientemente de que dicho documento se haya aportado extemporáneamente.

Finalmente, dentro de la gran gama de agravios que pueden hacer valer los contribuyentes en el juicio de nulidad, en relación con una resolución administrativa liquidatoria del impuesto, en el caso concreto del impuesto sobre la renta, se encuentra el relativo a que el coeficiente dentro del sistema de estimación de ingresos, que se aplica del artículo 62 de la Ley anotada para 1985, no corresponde al giro de la empresa, por lo que se da en la especie la violación consistente en aplicar indebidamente una disposi-

ción y en no haberse aplicado la debida, en el caso específico de la actividad de la empresa.

Por cuanto a las resoluciones que niegan la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado, los contribuyentes en algunas ocasiones hacen valer como concepto de anulación los siguientes:

Respecto a los pagos de regalías por servicio de asistencia técnica y uso de licencia, los demandantes pueden alegar que: la resolución que se impugna viola por inexacta aplicación los artículos 22 y 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio de 1982, en virtud de que el impuesto cubierto por la actora, por concepto de pagos de regalías, los efectuó a la tasa del 42%, en lugar de enterarlos a la tasa del 21%, que es el impuesto que le correspondía de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 156 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio de 1982, independientemente de que el entero de los impuestos efectuados los realizó sin haber retenido el impuesto a la empresa extranjera; como puede probarse con el dictamen pericial contable que se ofrezca, por lo que proce-

día la devolución del impuesto pagado de más.

Por lo que toca a la devolución de una cantidad que aparece a favor del contribuyente, en la declaración complementaria del impuesto, a los ingresos de las sociedades mercantiles, suele argumentarse como agravio, el siguiente:

Que resulta ilegal la resolución impugnada, toda vez que la documentación que se acompañó a la solicitud de devolución fue la idónea, de conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Por último, por lo que respecta a los pagos bajo protesta efectuados por los contribuyentes, éstos pueden argumentar lo siguiente:

Que es ilegal la resolución impugnada, por la que la autoridad demandada niega la devolución del impuesto pagado bajo protesta, ya que el pago así realizado no implica que se haya consentido; tan es así que la promovente impugnó la resolución determinante del crédito fiscal dentro del plazo que dispone el Código Fiscal de la Federación en su artículo 207 ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Es de señalarse que este agravio no obstante que no tiene que ver directamente con la Materia del Impuesto so--

bre la Renta tampoco es ajeno, pues en este impuesto, también se dan los pagos bajo protesta.

Respecto a las resoluciones definitivas que causan un agravio en materia fiscal, distinto al que se refieren - las resoluciones anteriores, los actores puedan alegar:

Que procede anular la resolución combatida, en cuanto no puede determinarse la base de un reparto de utilidades cuando se encuentra subjúdice la liquidación de impuestos.

Que debido a que los preceptos que fundamentan dicha resolución 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo, son de una materia diferente a la tributaria, y por ende en la que no se determina ninguna obligación fiscal en cantidad líquida, el acto de autoridad resulta improcedente o ilegal.

Que procede anular la resolución impugnada, en la -- que la autoridad demandada resolvió la consulta hecha por la actora, en virtud de que son deducibles del impuesto sobre la renta, de acuerdo con el artículo 25 fracción I, las cuotas obreras pagadas por la empresa, con base en el contrato colectivo de trabajo, ya que tales cuotas constituyen realmente un gasto propio e indispensable de la negociación.

Integra otro agravio, el relativo a la resolución de

finitiva que resuelve el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, en el que los causantes pueden manifestar en su demanda de nulidad lo siguiente:

Que la resolución es ilegal al carecer de motivo y fundamento de acuerdo con el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, ya que, como se demostró a través del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, el requerimiento de pago del impuesto sobre la renta y el consecuente embargo de los bienes de la empresa, son improcedentes, debido a que la autoridad no tomó en cuenta que la liquidadora del gravamen, concedió a la actora autorización para pagar en parcialidades el crédito y al requerirle el pago total, la autoridad recaudadora lo hizo infundadamente, siendo que a la fecha del requerimiento estaba transcurriendo el plazo para enterar el adeudo en la parcialidad correspondiente.

Finalmente puede constituir un concepto de anulación de la resolución que cause un agravio en materia fiscal, el siguiente:

Que resulta ilegal el acto hacendario impugnado, al resolver la solicitud planteada por la empresa actora, ya que como lo demostró con dicha solicitud, se le dolió eximir de cubrir el pago provisional del impuesto sobre la renta de conformidad con el artículo 30 del Código Fiscal --

de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, en tanto ~~pro~~ fehacientemente que existió una causa justificada para enterarlo.

C.- EXCEPCIONES Y ARGUMENTOS DE DEFENSA DE LA AUTORIDAD-HACENDARIA.

Es importante, antes de pasar a hacer mención de -- las excepciones y argumentos de defensa hechas valer por las autoridades demandadas, en el juicio contencioso, resaltar -- que tales excepciones y argumentos de defensa los citaré para mejor claridad de la secuela que he venido realizando en la presente investigación, en relación con el orden que se -- guí respecto del anterior inciso; debiéndose aclarar que los argumentos de defensa de la autoridad se tomaron como base -- a las experiencias de trabajo obtenidas por el sustentante.

1.- Defensas de la autoridad hacendaria respecto de la resolución definitiva que determina y liquida diferencias del impuesto sobre la renta.

En primer lugar, en relación a que debió la autori --

dad aplicar el procedimiento presuntivo y no sumar ingresos determinados, la autoridad puede sostener lo siguiente:

Que es ineficaz el argumento de la parte actora ya que el artículo 17 fracción I de la Ley de la Materia, indica que entre los ingresos acumulables se encuentran los estimados por la autoridad hacendaria, que el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 1985 que nos ocupa indica que podrá determinar presuntivamente la utilidad fiscal, de tal forma que puede no seguirse el procedimiento a que se refiere este último precepto, en tanto se emplea la palabra "podrá" o bien utilizar el del artículo 17, siendo ambos legales para alcanzar tal objetivo.

Por cuanto a que los contribuyentes argumentan que es incorrecto considerar que los depósitos bancarios que no corresponden a sus registros son ingresos gravables, la autoridad demandada puede sostener que tal argumento es ineficaz por infundado, ya que el artículo 59 fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente, indica que se presumirán, salvo prueba en contrario, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no corresponden a su contabilidad son ingresos gravables; de tal forma

que si no prueban suficientemente que provengan de otra parte, deberá estarse a dicha presunción.

Por lo que toca al pago de honorarios pactados en un ejercicio y cubiertos en el siguiente, en donde se discute su deducibilidad, la autoridad hacendaria puede manifestar como excepciones y defensas que, de acuerdo con el artículo 24 fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 1985, las deducciones previstas para fines de ese tributo sólo procederán si reúnen diversos requisitos, entre ellos que hayan sido realmente pagados y que, en consecuencia afecten los resultados del ejercicio. Por lo tanto, no podrán considerarse como deducibles los honorarios por prestación de servicios profesionales en el ejercicio en que se pactaron, si no se cubrieron durante el mismo sino hasta el ejercicio siguiente, pues en ese supuesto ni fueron realmente pagados en el ejercicio en que se pretendieron deducir ni tampoco afectaron sus resultados, así lo ha sostenido la Sala Superior del Tribunal Fiscal en la revisión 1026/78 de julio de 1980.

En lo referente a que deben considerarse gastos normales y propios, y por actos deducibles aquellos por comi--

das y cenas al personal, funcionarios y consejeros de una empresa, la autoridad demandada suele excepcionarse y defenderse en la siguiente forma:

Que el agravio expresado por la actora es ineficaz por infundado, ya que de conformidad con los artículos 24 - fracción I y 25 fracciones V y VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 1985, tales gastos no pueden considerarse gastos normales y propios del negocio, ordinarios y estrictamente indispensables, en tanto que no puede sostenerse -- que sea absolutamente necesario organizar tales comidas y cenas para que las relaciones entre empleados y funcionarios sean buenas. Podrá ser tal vez la manifestación de -- una política conveniente para que la empresa funcione mejor internamente, pero no tiene las características de estrictamente indispensable como lo exige la ley.

En otro orden de ideas, pasaré a señalar dentro de este inciso de las excepciones y defensas de la autoridad demandada, el argumento relativo a si las cuotas del seguro social a cargo del trabajador cubiertas por el patrón son deducibles o no; la autoridad hacendaria puede sostener en la contestación a la demanda, lo siguiente:

Que resulta ineficaz por infundado el argumento de la parte actora, toda vez que el artículo 25 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 1985, establece terminantemente que las contribuciones que ordinariamente corresponden a terceros no serán deducibles, sino indudablemente que dichas cuotas tienen el carácter de contribuciones que corresponden cubrir a los trabajadores conforme a la Ley del Seguro Social, por lo que aún cuando se haya comprometido a hacerlo y no obstante que indebidamente le pretenda otorgar el carácter de gasto de previsión social o de estrictamente indispensable para los fines del negocio, no tenía derecho a su deducción.

Por otro lado, ni siquiera puede estimarse que las citadas cuotas constituyen un gasto normal y propio, ya que aún cuando exista erogación, esto ocurre, no por la finalidad propia del negocio, sino porque así se establece en un contrato que le impone esa obligación a la empresa. Asimismo y sólo en abundamiento de razones, se manifiesta que ni siquiera se trata de un gasto de previsión social, ya que por este último debe entenderse aquel que se traduce en una prestación en beneficio de los trabajadores, de sus familiares de

pendientes o beneficiarios, tiendientes a la superación social, económica, cultural e integral, siendo que en la especie el gasto de referencia es exclusivamente una contraprestación, es decir, una contribución que originalmente corresponde al trabajador y que por disposición expresa de la Ley Fiscal no es deducible. Así lo ha sostenido el Tribunal -- Fiscal en la tesis jurisprudencial número 27 de la Sala Superior.\*

Continuando con las excepciones y defensas que la -- autoridad fiscal hace en el juicio contencioso, me referiré a aquellas producidas en relación a que basta comprobar que los gastos por asistencia técnica se presentarán en forma -- efectiva y directa, para que éstos sean deducibles; a lo -- que la autoridad puede señalar:

Que conforme al artículo 24 fracción XI de la Ley -- del Impuesto sobre la Renta para 1985, para deducir gastos -- por asistencia técnica a personas residentes en el extranjero, es menester que el contribuyente demuestre, o esté en -- aptitud de demostrar, que los servicios de dicha asistencia se prestan en forma efectiva y directa. De donde se sigue -- que no basta probar que se ha contratado la asistencia téc-

nica, ni que se han hecho pagos por tal concepto a la persona radicada en el extranjero, sino es necesario que se acredite o pueda acreditar el hecho o la situación misma de la prestación efectiva, real y directa del servicio de asistencia. Así lo ha sostenido el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en el amparo directo 751/74, promovido por SACOS MEXICANOS, S.A., del 21 de enero de 1975; de igual forma LA SALA AUXILIAR DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, también lo sostuvo en el amparo directo 25/73 promovido por SEARS ROEBUCK DE MEXICO, S.A. DE C.V.

En lo referente al argumento que los contribuyentes hacen valer respecto de créditos incobrables, la autoridad puede sostener en la contestación a la demanda que tal argumento resulta ineficaz por inoperante, ya que la notoria imposibilidad práctica del cobro a que se refiere en el artículo 24 de la Ley de la Materia para 1985, debe de ser de tal manera contundente que se equipare al motivo de la incobrabilidad del crédito a que se contrae la regla general, - esto es, a la prescripción. De tal forma que la manifiesta incobrabilidad sólo puede demostrarse con pruebas determi--

nantes de que es prácticamente imposible su cobro, como es la sentencia judicial que así determina, en virtud que -- mientras ésta no exista, siempre hay posibilidad de cobro, aunque éste sea difícil.

Por lo que respecta a que las autoridades fiscales no tienen facultades para revisar libros económicos, y con base en ellos determinar créditos, la autoridad hacendaria demandada sobre este argumento suele sostener:

Que resulta ineficaz por infundado la manifestación vertida por la parte actora, toda vez que el artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente permite revisar la contabilidad de la causante en relación con las obligaciones fiscales, incluso los libros económicos.

En otro aspecto de la determinación presuntiva de ingresos, en cuanto que se discute su aplicabilidad, pues los contribuyentes sostienen en su demanda, que pudieron -- determinarse los ingresos con base en el resultado del examen practicado a sus libros de contabilidad y demás elementos contables sin realizar el procedimiento presuntivo.

Que el agravio de la promovante resulta ineficaz -- por improcedente, ya que si la autoridad comprobó que la -- causante se colocó dentro de los supuestos previstos por el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para --- 1985, legalmente podía determinar presuntivamente la utilidad fiscal, puesto que el legislador le concedió tal facultad con la sola salvedad de que se dieran tales supuestos, - de tal forma que sólo se podrá considerar ilegal el ejercicio de tal facultad cuando se lleve a cabo fuera de los supuestos mencionados.

Hablando de los gastos propios y normales de la empresa o estrictamente indispensable, la autoridad demandada puede sostener:

Que resulta ineficaz por improcedente el argumento de la actora, porque no basta decir que el gasto efectuado se haya hecho conforme a los artículos 22 y 24 de la Ley -- del Impuesto sobre la Renta para 1985, ya que en el caso la causante tiene que demostrar que el gasto es estrictamente indispensable para los fines del negocio normal y propio, - de tal forma que se hace necesario para llevar a cabo el giro del negocio.

En otro aspecto de las excepciones y defensas de la autoridad demandada, ahora en el sentido de que es improcedente el rechazo de la deducibilidad del gasto, toda vez -- que cuenta con la documentación comprobatoria, la autoridad puede señalar en su contestación:

Que la causante en general no comprobó ante las autoridades que contaba con documentación con la cual legalmente pudiera acreditar la operación efectuada, cumpliendo con ello lo dispuesto por los artículos 22 fracción III y - 24 fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 1985.

En cuanto a que las facturas relativas a los ingresos de la contribuyente reúnen los elementos establecidos - por la Ley de la Materia y su Reglamento para su deducibilidad, la autoridad demandada puede sostener que:

En general, en aquellos casos en que el contribuyente haya pretendido comprobar el gasto ante las demandadas, - por medio de facturas que no reúnen los requisitos señalados por la Ley del Impuesto sobre la Renta o en su Reglamento, por lo que no pueden utilizarse como comprobantes fiscales, siendo legal el rechazo conforme al artículo 24 fracción III de esa Ley para 1985.

Es imprescindible, dentro del estudio de las excepciones y defensas de la autoridad demandada, el relativo a los convenios a cuota fija, argumento de impugnación de los contribuyentes, respecto del cual dicha autoridad puede decir lo siguiente:

Que el argumento de la parte actora deviene ineficaz por infundado, ya que el segundo párrafo del artículo 117 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 1985, establece que las liquidaciones de impuesto quedarán sin efecto cuando los ingresos brutos excedan de más de un 20% de los que se hubieren estimado. Además no constituyen (los referidos convenios a cuota fija) una resolución favorable, en cuanto que son formulados no como una declaración de voluntad unilateral de la autoridad hacendaria, sino con el concierto de la voluntad del causante.

Continuando con el procedimiento estimativo, respecto del argumento de los particulares en el sentido de que se discute que no se tomaron en cuenta las deducciones a que tiene derecho, el Fisco Federal puede alegar como excepciones y defensas las siguientes:

Que el agravio de la promovente es ineficaz por improcedente, ya que el legislador, al establecer el coefi-

ciente de presunción que se aplica a los ingresos brutos de clarados o determinados, tomó en consideración en estos casos las deducciones que a su juicio por cada giro consideró factibles.

En diverso orden de cosas, toca el turno a la institución jurídica de la caducidad, en virtud de la cual, mencionaré dos tipos de excepciones y defensas que la autoridad demandada sostiene dentro del juicio contencioso.

En primer lugar señalaré aquél que se refiere a que la caducidad se computa desde la fecha en que venció el término legal para presentar la declaración respectiva, a lo que la autoridad puede sostener:

Conforme al artículo 67 fracción I del Código Fiscal de la Federación en vigor, la caducidad debe computarse a partir de la fecha en que presentó su declaración, por lo que si dicha presentación fue extemporánea, desde este momento debe hacerse tal cómputo, máxime que hasta entonces estuvo la autoridad en condiciones de ejercer las facultades de comprobación.

Hablando por otra parte del coeficiente aplicado para determinar los ingresos realmente percibidos por los cau

ciente de presunción que se aplica a los ingresos brutos de clarados o determinados, tomó en consideración en estos casos las deducciones que a su juicio por cada giro consideró factibles.

En diverso orden de cosas, toca el turno a la insti tución jurídica de la caducidad, en virtud de la cual, mencionaré dos tipos de excepciones y defensas que la autoridad demandada sostiene dentro del juicio contencioso.

En primer lugar señalaré aquél que se refiere a que la caducidad se computa desde la fecha en que venció el tér mino legal para presentar la declaración respectiva, a lo - que la autoridad puede sostener:

Conforme al artículo 67 fracción I del Código Fis-- cal de la Federación en vigor, la caducidad debe computarse a partir de la fecha en que presentó su declaración, por lo que si dicha presentación fue extemporánea, desde este mo-- mento debe hacerse tal cómputo, máxime que hasta entonces - estuvo la autoridad en condiciones de ejercer las faculta-- des de comprobación.

Hablando por otra parte del coeficiente aplicado pa-- ra determinar los ingresos realmente percibidos por los cau

santes, la autoridad demandada, respecto del agravio que -- pueda hacer valer algún contribuyente en el sentido de que- tal coeficiente se aplica con base en el artículo 62 de la- Ley de la Materia para 1985, y que éste no corresponde al - giro de la empresa, puede manifestar lo siguiente:

En general, cuando la actividad del causante encuadra en la fracción respectiva del artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 1985 invocado en la resolución.

Por cuanto a la resolución que niega la devolución- de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la - Federación, indebidamente percibido por el Estado, la auto- ridad demandada puede oponer las siguientes excepciones y - defensas en contra de los agravios que expone el demandante.

El hoy actor no es quien debe solicitar la devolu- ción del impuesto, toda vez que, suponiendo sin conceder -- que fuere cierto que cubrió el impuesto a que alude, corres- ponde a la empresa extranjera y en todo caso ésta sería la- que debería solicitar la devolución del gravamen.

Resulta irrelevante que la actora manifiesta que Cu brió el impuesto sin haberlo retenido, toda vez que ello só lo es imputable a la misma, en virtud de que por disposi---

ción legal era una obligación realizar la retención.

Por otro lado, en cuanto a la devolución de una cantidad que aparece a favor de los contribuyente, solicitud - que se acreditó plenamente de conformidad con el artículo - 22 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad demandada puede manifestar lo siguiente:

Que el argumento de la actora es ineficaz, en atención a que, contrariamente a lo esgrimido por ésta, no cumplió en sus justos términos con lo establecido por el artículo que invoca a su favor, ya que del análisis de los documentos que presentó se conoció que éstos no fueron suficientes para acreditar su pretensión:

Respecto a los pagos realizados bajo protesta por - los contribuyentes, la autoridad demandada puede argumentar que:

Resulta ineficaz el agravio de la promovente, toda vez que de la simple lectura de la declaración del impuesto correspondiente, se concluirá que el pago efectuado por la demandante fue liso y llano, toda vez que en ninguna parte - de dicho documento aparece la anotación de que el pago hu- biere sido bajo protesta.

Por lo que toca a las resoluciones definitivas que causan un agravio en materia fiscal, la autoridad demandada puede hacer valer como excepciones y defensas las siguientes:

En cuanto a que no puede decretarse un reparto de utilidades a los trabajadores de la empresa, por encontrarse subyúdice la liquidación de impuestos, la autoridad puede sostener lo siguiente:

Que resulta a todas luces ineficaz por infundado el agravio de la parte actora, puesto que la resolución que determina el reparto de utilidades sólo tiene efectos para la realización del mismo, ya que se emite en atención al inciso e) fracción IX apartado A del artículo 123 Constitucional, en relación con los artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo, en tanto que la resolución que determinó el impuesto la autoridad fiscal sólo está cobrando la contribución que legalmente corresponde a la actora. El apoyo a la motivación de la resolución impugnada en el juicio no lo es el oficio de liquidación, sino que ambas liquidaciones no tienen en común los hechos que generaron su emisión.

Por cuanto a que es ilegal el procedimiento administrativo de ejecución, porque se autorizó a la actora el pa-

go en parcialidades del impuesto, la autoridad demandada — puede manifestar en su defensa que:

Es ineficaz el argumento de la promovente, si se toma en cuenta que mediante comunicación de la autoridad se le requirió para que ampliara la garantía del interés fiscal, al resultar insuficiente la que presentó en primer término, sin que cumpliera con tal requerimiento, razón por la cual cesó la autorización del pago en parcialidades y por lo tanto la exactora legalmente al requerirle de pago y proceder al embargo de sus bienes.

Por último, por cuanto al argumento de los contribuyentes en el sentido de que la autoridad debe eximir del pago provisional, por existir causa justificada, la autoridad demandada puede argumentar como defensa:

Que es ineficaz lo sostenido por la actora, ya que es evidente que la facultad de la autoridad para autorizar tal cuestión es discrecional, máxime que el contribuyente, — contrariamente a lo que manifiesta, en ningún momento acreditó la causal de justificación, yal y como se desprende — de su escrito de solicitud, en virtud de que no acompañó la documentación idónea para demostrar su dicho.

D.- ENUNCIADO DE LAS PRINCIPALES PRUEBAS EN EL LITIGIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Antes de entrar al estudio de este inciso, es importante recordar algunos aspectos que sobre la prueba en general fueron tratados en el inciso primero del capítulo I de la presente investigación.

Así, se señaló que por prueba debe entenderse el conjunto de razones o motivos que producen el convencimiento o certeza del juez, respecto de los hechos sobre los cuales debe proferir su decisión.

De esta forma, probar es producir un estado de certidumbre en la mente de una o varias personas respecto de la existencia o inexistencia de un hecho, o a la verdad o falsedad de una posición.

Por otra parte, el objeto de la prueba es la demostración de la verdad de los hechos controvertidos en el juicio.

Finalmente es de recordarse que la carga de la prueba representa el peso que recae sobre las partes, en cuanto a proporcionar el material necesario al juez para formular su convicción sobre los hechos alegados.

Hecho el recordatorio de la prueba en general, mencionaré las principales pruebas en el litigio en que se controverten créditos generados por el impuesto sobre la renta, entre las cuales se encuentran los documentos públicos, los documentos privados y la prueba pericial contable; debiéndose aclarar que algunas son para demostrar la ilegalidad de los actos de la autoridad en el procedimiento revisorio o de fiscalización y las otras son para combatir esencialmente cuestiones del Impuesto sobre la Renta.

En principio, en el procedimiento contencioso administrativo o en juicio de nulidad, atento a lo dispuesto por el artículo 230, previsto en el Título VI del Código Fiscal de la Federación, es admisible toda clase de pruebas, a -- excepción de la confesional de las autoridades demandadas, -- mediante la absolución de posiciones; esto es, en el Código de referencia se permiten todas las pruebas, siendo coincidente este precepto con el señalamiento que se hace en el -- artículo 93 del Código Federal de Procedimientos Civiles, -- que es de aplicación supletoria ante las lagunas del Código Fiscal. Las pruebas principales para determinar la situación fiscal de los contribuyentes, en materia del impuesto sobre la renta, son las documentales pública y privada y la

pericial contable.

El artículo 129 del Código Federal de Procedimien--  
tos Civiles dispone que son documentos públicos aquellos cu  
ya formación está encomendada por la Ley, dentro de los lí-  
mites de su competencia, a un funcionario público, revesti-  
do de fé pública y los expedidos por funcionarios públicos,  
en ejercicio de sus funciones.

Por otra parte, el artículo 204 del Ordenamiento -  
procedimental en cita, establece que, se reputa autor de un  
documento privado, al que lo suscribe, salvo la excepción -  
de que trata el artículo 206.

Por último, en cuanto a la prueba pericial, el ar-  
tículo 143 del mismo Ordenamiento Jurídico prevé que la --  
prueba pericial tendrá lugar en las cuestiones de un nego-  
cio relativo a alguna ciencia o arte y en los casos que ex  
presamente lo prevenga la Ley.

Siguiendo un orden cronológico iniciaré con los do  
cumentos públicos que se pueden ofrecer como prueba en el  
juicio de nulidad respecto del impuesto que me ocupa.

ORDEN DE VISITA.- A través de este documento la au  
toridad administrativa ordena la práctica de una visita do

miciliaria, para el efecto de que las autoridades designadas verifiquen el cumplimiento de las obligaciones fiscales del causante en materia del Impuesto sobre la Renta, - pudiendo demostrarse con ella, la incompetencia del funcionario que lo emite y la falta de motivo y fundamento en sí de la orden.

ACTAS PARCIALES Y FINALES DE AUDITORIA.- El objeto de las mismas es hacer constar en forma circunstanciada hechos u omisiones observados en materia de Impuesto sobre la Renta como resultado de una visita domiciliaria. Con estos documentos puede probarse esencialmente posibles violaciones al procedimiento revisorio llevado a cabo por los auditores.

OFICIOS FORMULADOS POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA. Por los que se solicita a los contribuyentes la exhibición de determinada documentación comprobatoria del Impuesto sobre la Renta. Mediante este documento puede probarse incompetencia de quien lo emite o falta de razón en la petición.

OFICIO DE OBSERVACIONES.- Como su nombre lo indica, sirve para hacer observaciones al dictamen de estados financieros formulados por contadores autorizados en relación -

a la situación fiscal de las empresas; en materia de Impuesto sobre la Renta; también pueden emitirse respecto a la revisión de la declaración anual del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas o de las Personas Físicas. Este documento tiene la misma finalidad que el anterior.

DOCUMENTOS PRIVADOS.- En cuanto a los documentos -- privados, los principales que pueden servir como prueba en el juicio de anulación son los siguientes:

Las declaraciones anuales, presentadas por las personas físicas y las morales del Impuesto sobre la Renta, -- que sirven para probar la existencia del documento, su oportunidad en cuanto a su presentación a la autoridad y el págo de los créditos, referentes a la legalidad de las cifras asentadas en el mismo, entre otros.

Declaración anual del Impuesto al Ingreso de las Sociedades Mercantiles.- Con este documento se demuestra cuales fueron los ingresos y gastos de una empresa en determinado ejercicio.

Declaraciones Provisionales.- Sirven para probar el pago del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas o sobre Personas Físicas, a cuenta del pago definitivo anual del -- mismo.

Facturas.- Este tipo de documentos privados sirven para probar las operaciones de compra y venta de una empresa.

Notas de remisión.- Con este documento también se demuestran las operaciones de compra-venta de una negociación.

Notas de crédito y Notas de cargo.- Con las primeras, se prueban las devoluciones de mercancía o productos terminados por el cliente de la empresa. Con las segundas se prueban adiciones o aumentos de precio por modificación al costo unitario de los artículos que se venden.

Vales de entrada y salida de almacés.- Los primeros sirven para probar el ingreso de la mercancía al almacén, que los proveedores entregan a la empresa. Con los segundos se demuestra la salida de los productos elaborados.

Estados de cuenta bancarios.- A través de este documento privado se demuestran los depósitos y los retiros de una empresa en determinada fecha.

Recibo de honorarios.- Con este documento se demuestra el pago de una determinada cantidad de dinero a una persona, técnico o profesionalista, por un servicio prestado.

Notas de consumo.- Sirven para amparar erogaciones que efectúa la empresa con clientes y proveedores.

En relación con la documentación comprobatoria antes referida, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en sus artículos 36, 39 y 40 establece los requisitos fiscales que deben reunir tales documentos, sin los cuales o sólo con alguno de ellos, los mismos no pueden integrarse como prueba y el juzgador por ello no se encuentra obligado a tomarlos en consideración.

Por cuanto a las facturas, la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia No. 202, página 623 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1975, ha sostenido que:

Siendo la factura un documento privado, solamente hace prueba plena en contra de la parte que la ha extendido, pero no en contra de terceros de quienes no procede.

Por otra parte, la Segunda Sala de dicho alto Tribunal ha emitido, en cuanto a las facturas, las siguientes tesis relacionadas:

" FACTURAS COMO PRUEBA DOCUMENTAL, CALIDAD DE LAS.-  
La falta de precisión conceptual acerca de la naturaleza-

jurídica de los documentos simples en el derecho positivo-- impide la adopción, por parte de este Alto Tribunal, del -- criterio de que son aquellos que provienen de terceros que-- no figuran como partes en el juicio, que tendría serios in-- convenientes de aplicarse a las facturas en forma indiscri-- minada; sobre todo, teniendo en consideración la gran impor-- tancia que éstas han adquirido en la actualidad como compro-- bantes de la adquisición de bienes en las transacciones mer-- cantiles, así como las variantes que pueden presentar, se-- impone la necesidad de apreciar el valor de ellas de acuer-- do con las circunstancias del caso concreto, en vez de fi-- jarles a priori, en forma abstracta y considerándola aisla-- damente, la categoría de documentos simples, con lo que se-- restringiría la facultad de los juzgadores para valorarlas-- como merezcan dentro del contexto lógico y natural de los-- demás elementos probatorios, obligándolos a aplicar mecáni-- camente la regla de valoración que, establecida para los do-- cumentos simples, pueden llevar a conclusiones antijurídi-- cas."

Tesis relacionada que se puede localizar en las pá-- ginas 803 y 804, Tercera Parte del Apéndice al Semanario Ju-- dicial de la Federación, 1917-1975.

" FACTURAS, VALOR PROBATORIO DE LAS.- Las facturas que aparecen expedidas por casas comerciales que son presentadas como prueba en determinado juicio, aun cuando provengan de - terceros ajenos a éste, no tienen el carácter de documentos-simples, sino de documentos privados, siendo procedente valo raras como tales y no de acuerdo con la regla establecida - por el artículo 1297 del Código de Comercio y 416 del Código de Procedimientos Civiles del Distrito y Territorios Federales, para los simples."

Tesis ésta que se ubica en la página 804, Tercera -- Parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación -- 1917-1975.

Contratos.- Con este tipo de documentos privados se demuestra indiscutiblemente los derechos y obligaciones adqui ridos por las partes contratantes, que influyen dentro del - ámbito tributario.

Libros de contabilidad.- En cuanto a estos documen-- tos existen tres tipos de libros, que son: Diario, Mayor y - de Inventarios y Balances.

En el libro Diario, se registran las operaciones dia rias de una empresa según la naturaleza de las mismas.

En el libro Mayor, se registran cifras globales por cuentas, ejemplos: Bancos, Clientes, Documentos por cobrar.

Por último, en el Libro de Inventarios y Balances - se registra el balance general, estado de resultados, relación de clientes, activo fijo, proveedores y acreedores a - determinada fecha.

En cuanto a este tipo de documentos privados, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo- 36 establece los requisitos que deberán reunir, sin los cua- les los mismos carecerían, en su caso, de valor probatorio.

También en cuanto a los libros de contabilidad, la- Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, - ha emitido criterio en la Tesis relacionada, página 61. Sép- tima Epoca, Tercera Parte, Volumen 7, en el amparo en revi- sión 6723/68, que a la letra dice:

LIBROS DE LOS COMERCIANTES, SOLO HACEN PRUEBA CON--  
TRA EL PROPIETARIO DE ELLOS.- Los libros de contabilidad de  
los comerciantes, por sí solos, solo hacen prueba plena en-  
contra del comerciante propietario de los mismos, pero no -  
en contra de un tercer comerciante.

PRUEBA PERICIAL CONTABLE.

En cuanto a esta prueba, en primer lugar mencionaré

el concepto de la misma y los requisitos para ser perito a que se refieren los artículos 143 y 144 del Código Federal de Procedimientos Civiles, y en segundo lugar señalaré el fundamento legal en la regulación de esta prueba, a que se contraen los artículos 208, 209, 213, 214, 231 y 234 del Código Fiscal de la Federación.

Concepto: Es el dictamen de las personas versadas en la ciencia contable, con el objeto de ilustrar a los Tribunales sobre un hecho cuya existencia no puede ser demostrada ni apreciada, sino por medio de conocimientos técnicos en contabilidad.

El dictamen pericial consta de dos partes: la declaración de una verdad técnica y la aplicación de ella al hecho propuesto, por lo que en el caso de esta prueba, los peritos designados, solo deberán ilustrar al Tribunal sobre cuestiones de técnica contable, sin que puedan opinar sobre la legalidad o ilegalidad de la resolución que se impugne, ya que ésta es facultad exclusiva del juzgador, según disposición contenida en el artículo 237 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación en vigor.

## REQUISITOS PARA SER PERITO.

Los peritos deberán tener título en la ciencia o arte a que pertenezcan, o la cuestión sobre la que ha de oírse su parecer, según exigencia del artículo 2o. Transitorio del Decreto que reformó la Ley Reglamentaria de los artículos 4o. y 5o. Constitucionales relativos al ejercicio de -- las profesiones en el Distrito y Territorios Federales. Si la profesión o el arte no estuviere legalmente reglamentado y no hubiere perito en el lugar podrán ser nombradas cualesquiera personas entendidas, a juicio del Tribunal, aún cuando no tengan título.

Ahora bien, en cuanto al ofrecimiento, desahogo y valoración de este tipo de prueba, señalaré sólo los artículos que prevén estas fases del procedimiento, no así el análisis de cada una de estas fases, ya que éste se hizo en -- los incisos 3, 4 y 5 del capítulo segundo de la presente investigación, debiéndose señalar que esta prueba se ofrece regularmente para acreditar diferencias entre los registros contables con las declaraciones del Impuesto sobre la Renta.

Establece el artículo 208 fracción V del Código Fiscal de la Federación el derecho del actor a ofrecer pruebas, señalando dicha fracción que en caso de que se ofrezca

la prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos -- sobre los que deban versar y señalarán los nombres y domici-- lios del perito o de los testigos, y el artículo 209 frac-- ción V, señala que el demandante deberá adjuntar a su ins-- tancia, el cuestionario que deben desahogar los peritos, el cual deberá ir firmado por éste.

Por su parte el artículo 213 fracción V del Código-- que se analiza, establece que el demandado en su contesta-- ción expresará las pruebas que ofrezca señalándose la misma condición que se establece en la fracción V del artículo -- 208 referido y el artículo 214 en su fracción III señala -- que el demandado deberá adjuntar a su contestación, el cues-- tionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir -- firmado por el demandado.

Por lo que respecta al capítulo séptimo, de las -- pruebas del Código Fiscal Federal, en su artículo 231 frac-- ción I, se señala que en el auto que recaiga a la contesta-- ción de la demanda o de su ampliación se requerirá a las -- partes para que dentro del plazo de diez días presenten a -- sus peritos a fin de que acrediten que reúnen los requisi-- tos correspondientes, acepten el cargo y protesten su legal desempeño, apercibiéndolos de que si no lo hacen sin justa--

causa, o la persona propuesta no acepta el cargo o no reúne los requisitos de ley, sólo se considerará el peritaje de - quién haya cumplimentado el requerimiento.

Por su parte, la fracción III, establece que en los acuerdos por los que se discierne a cada perito, el magistrado instructor le concederá un plazo mínimo de quince - - días para que rinda su dictamen con el apercibimiento a la - parte que lo propuso de que únicamente se considerarán los - dictámenes rendidos dentro del plazo concedido.

La fracción IV, hace referencia a la sustitución de perito, señalando que por una sola vez y por causa que lo -- justifique, comunicado al instructor antes de vencer los plazos mencionados en este artículo, las partes podrán solicitar la sustitución de su perito, señalando el nombre y domicilio de la nueva persona propuesta, agregando que la parte que haya sustituido a su perito conforme a la fracción I, ya no podrá hacerlo en el caso previsto en la fracción III.

Por último, la fracción V, establece que el perito - tercero será designado por la Sala Regional de entre los que tenga adscritos y que en el caso de que no hubiere perito -- adscrito en la ciencia o arte sobre la cual verse el perita-

je, la sala designará bajo su responsabilidad a la persona - que debe rendir dicho dictamen y las partes cubrirán sus honorarios.

Por último, en cuanto a la valoración de la prueba - pericial a que se refiere el artículo 234 fracción II del Código que se comenta, se hace una remisión a lo ya analizado - en el inciso 5 del capítulo segundo del presente trabajo.

#### RECUSACION.

En cuanto a la recusación, el artículo 225 del Código Fiscal de la Federación, establece:

"Las partes podrán recusar a los magistrados o a los peritos del Tribunal, cuando estén - en algunos de los casos de impedimento a que se refiere el artículo 204 de este Código".

Por su parte, en cuanto a la tramitación y resolución de dicha recusación, el artículo 226 señala lo siguiente:

"La recusación de magistrados se hará valer hasta antes de que se cierre la instrucción en el juicio, mediante escrito dirigido al Presidente del Tribunal Fiscal de la Federa  
ción y acompañando las pruebas que se ofrez

can. El Presidente dentro de los tres - días siguientes a la fecha en que se -- presentó la promoción, pedirá un informe al Magistrado recusado, quien deberá rendirlo en igual plazo; la falta de dicho informe establece la presunción de ser cierta la causa de recusación".

Estableciéndose, finalmente, en el cuarto párrafo de dicho precepto, que las menciones (entendiéndose tramitación) en este artículo al magistrado recusado serán aplicables al perito.

Una vez hecho el señalamiento de las principales -- pruebas del Impuesto sobre la Renta en el juicio de nulidad se hace necesario considerar lo siguiente:

El Código Fiscal de la Federación anterior, que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 1982, excepto en relación al Título referente al Procedimiento Contencioso - Administrativo, que estuvo en vigor hasta el 31 de marzo de 1983, establecía en su artículo 214 lo siguiente:

"En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal serán admisibles toda - clase de pruebas excepto la confesión -

de las autoridades y las que no hayan sido -  
ofrecidas ante la autoridad demandada en el  
procedimiento administrativo, salvo que en-  
éste no se le hubiere dado oportunidad de -  
hacerlo".

Del contenido de dicho precepto se puede apreciar que  
el legislador durante mucho tiempo, desde la entrada en vigor  
del Código que se comenta, limitó la pretensión de la parte -  
actora en cuanto al ofrecimiento de sus pruebas, pues excep--  
tuaba sobre la admisión de toda clase de pruebas, aquellas --  
que no hubiesen sido ofrecidas ante la autoridad demandada en  
el procedimiento administrativo.

Por fortuna, con el nuevo Código Fiscal, vigente en -  
el Título Sexto a partir del 1o. de abril de 1983, el legisla-  
dor subsanó dicha limitante al establecer en el artículo 230-  
lo siguiente:

"En los juicios que se tramiten ante el Tri-  
bunal Fiscal de la Federación, serán admissi-  
bles toda clase de pruebas, excepto la de --  
confesión de las autoridades mediante absolu-  
ción de posiciones".

Con dichas reformas resulta claro que el legislador-  
hizo patente el principio procesal de igualdad de las partes,  
buscando con ello una mejor impartición de justicia en mate-  
ria tributaria y dotando al Tribunal Fiscal de una mayor ju-  
risdiccionalidad.

E.- EL SENTIDO DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

El sentido de las sentencias que se emiten en el -- procedimiento contencioso se encuentra establecido en el -- artículo 239 del Código Fiscal de la Federación en vigor, -- que dispone:

"Artículo 239.- La sentencia definitiva podrá:

I.- Reconocer la validez de la resolución im-- pugnada.

II.- Declarar la nulidad de la resolución im-- pugnada.

III.- Declarar la nulidad de la resolución im-- pugnada para determinados efectos, debiendo -- precisar con claridad la forma y términos en -- que la autoridad debe cumplirla, salvo que se-- trate de facultades discrecionales".

De la transcripción del precepto en comento, se des-- prende claramente que existen tres tipos de sentencias: la -- que reconoce la validez del acto de autoridad impugnado, la-- que declara la nulidad lisa y llana de la resolución impugna da y aquella que declara la nulidad de la misma, para deter-- minados efectos para que se emita un nuevo acto de autoridad que cumpla con los requisitos de legalidad, que se reponga --

el procedimiento que se haya violado o que se declare procedente la petición del demandante.

Para precisar, en cuanto a las fracciones II y III del citado artículo 239, se hace necesario referirse a los casos por los cuales pueden producirse tales sentencias, y al efecto el diverso artículo 238 del Código Fiscal invocado, establece que:

"Artículo 238.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

I.- Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento de — que deriva dicha resolución.

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

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

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

V.- Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiere a dichas facultades".

Así, podemos entender que de acuerdo con lo señalado en el último párrafo del referido artículo 239 del Código Tributario Federal, sólo cuando se den los casos previstos en las fracciones II, III y en su caso la V transcritas con anterioridad, se producirá una sentencia como lo señala la fracción III del artículo que me viene ocupando (239); como consecuencia, cuando se actualicen los supuestos de nulidad previstos en las fracciones I y IV del artículo 238, se podrá emitir una sentencia lisa y llana, como lo establece la fracción II del mencionado artículo 239.

Se debe aclarar de lo antes dicho, que cuando en una demanda se declaren procedentes los agravios expresados, apoyados en las fracciones I y IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, si la causal se encuentra fundada por sí sola, será suficiente ello, para que la Sala del Conocimiento declare la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada.

Finalmente, es importante destacar que el sentido - de las sentencias más reiteradamente pronunciadas por las - Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, son - las que se encuadran en la fracción III del artículo 239 -- del Código Fiscal de la Federación, pues es frecuente que - la autoridad administrativa emisora del acto impugnado, no - observe los requisitos formales exigidos por las leyes res - pectivas. También las sentencias anulan, frecuentemente, -- por ser indebida la motivación y fundamentación del acto de autoridad vulnerando lo dispuesto por el artículo 16 Consti - tucional, independientemente de que con el procedimiento ad - ministrativo se afecten las defensas del contribuyente por - vicios en el mismo o bien que la resolución dictada en ejer - cicio de facultades discrecionales, no corresponda a los - fines para los cuales la ley confiera dichas facultades, -- por lo que con tal irregularidad se presenta lo que dentro - del ámbito del derecho tributario, se conoce como desvío de poder.

Habiendo hecho la descripción del contenido de los - artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación en - vigor, haré un análisis de los artículos 237 y 239 fracción III del ordenamiento citado.

Establece el citado artículo 237 lo siguiente:

"Las sentencias del Tribunal Fiscal se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios".

De la transcripción anterior, se desprende claramente la obligación que la Ley impone al Tribunal Fiscal de la Federación de examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, salvaguardando así el interés procesal de las partes en el juicio.

No obstante lo anterior, se ha hecho una costumbre procesal, que las Salas que integran el citado Tribunal, manejan indebidamente el principio de economía procesal, -- examinan sólo las cuestiones del procedimiento o de forma -- de los puntos controvertidos del acto impugnado, pasando -- por alto las cuestiones de fondo. Costumbre que no tiene -- un apoyo legal de ser, ya que el artículo 237 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, obliga a las Salas -- del Tribunal Fiscal de la Federación, -- a examinar en su conjunto los agravios y causales de legalidad, así como los de más razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada.

Quizá la costumbre procesal a que hago mención, se deba a que el legislador, dejando en desventaja a los particulares respecto al Fisco Federal, al integrar las fracciones del artículo 238 del Código Fiscal, que se estudia, señaló en cuanto al examen de los puntos controvertidos del acto impugnado, las cuestiones de violaciones de procedimiento y de forma, que integran las fracciones I, II y III, -- que a la letra dicen.

"I.- Incompetencia del Funcionario que la ha ya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

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

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

Al respecto, para que se salvaguarde el interés procesal de las partes y se respete íntegramente el principio procesal de igualdad, se propone se reestructuren las fracciones que integran el artículo 238 del Código Fiscal de la--

Federación, señalándose en primer lugar las cuestiones que impliquen el examen de fondo del acto impugnado, como lo son las fracciones IV y V, dejándose en segundo término el análisis de las cuestiones de forma que se señalan en las fracciones antes transcritas. Debiéndose precisar en cuanto a la fracción II, que tratándose de carencia de fundamentación y motivación del acto impugnado, puede implicar una cuestión de fondo, conforme al contenido substancial del acto de autoridad.

Ahora bien, el artículo 239 fracción III del Código que me ocupa establece que las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación están en aptitud de:

"Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales".

Es patente con tal supuesto jurídico, la lesión que sufre el interés procesal de la parte actora y nula satisfacción de su pretensión en el juicio y por consecuencia -- el que violen los artículos 14, 16 y 23 de la Constitución--

Política de los Estados Unidos Mexicanos que más adelante - se analizarán.

Para acreditar lo anterior, haré mención brevemente al concepto de acción procesal, su objeto y al objeto de la pretensión.

Por concepto de acción, se entiende el derecho de - pretender la intervención del Estado y la prestación de la actividad jurisdiccional, para hacer ciertos o realizar - coactivamente los intereses (materiales o procesales) tutelados en abstracto por el derecho objetivo.

Ahora bien, el objeto de la acción es la pretensión de la actividad jurisdiccional del Estado. De esta forma si la acción es el ejercicio de un derecho subjetivo, cuyo objeto es la de provocar la actividad del órgano jurisdiccional, cabe hacer una pregunta. ¿Qué es lo que pretende el actor al hacer valer el derecho subjetivo tutelado por la Ley y mover el aparato jurisdiccional?

El objeto de esta pretensión, es el hecho de que, - habiendo acreditado debidamente los extremos de su acción, - el juzgador emita una sentencia que le sea favorable, ya -- que en caso contrario no tendría razón de ser el hacer valer un derecho, para que acreditado legalmente, el juzgador pronuncie una sentencia injusta.

En tales condiciones, no tiene razón de existir jurídicamente la parte final de la fracción III del artículo 239 del Código Fiscal Federal vigente, en cuanto a que da oportunidad a la autoridad hacendaria de emitir un nuevo acto de molestia, trastocando gravemente las garantías consagradas en los artículos 14, 16 y 23 de la Constitución Federal, las cuales consagran las garantías de seguridad jurídica y de legalidad.

En efecto, con el tipo de sentencias a que se refiere la fracción III del referido artículo 239 del Código Fiscal que se analiza, se viola la garantía de seguridad jurídica, que tutela el cuarto párrafo del artículo 14 Constitucional, que a la letra dice:

"En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la ley o a la interpretación jurídica de la Ley, y a falta de ésta se fundarán los principios general del derecho".

Al respecto, es de mencionarse que aunque esta garantía hace referencia a los juicios de orden civil, es aplicable también en los juicios contencioso-administrati-

vos, que se suscitan entre la Administración Pública Federal y los particulares.

También se quebranta lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, en su primera parte que establece lo siguiente:

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

Por último, también se viola el contenido del artículo 23 de la misma Constitución, en su segunda parte, al señalarse que:

"Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene".

En cuanto a este supuesto jurídico, es de mencionar se que no obstante que se refiere a la materia criminal, resulta también aplicable por analogía, a la materia tributaria, en la cual si respecto de las infracciones en que haya incurrido algún contribuyente, la autoridad hacendaria le -

fincó un crédito fiscal, y éste fue impugnado a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, respecto del cual fuese absuelto el actor, no cabe, de conformidad con dicho supuesto jurídico, que la misma autoridad vuelva a emitir un nuevo acto de molestia, en relación con las infracciones incurridas por el contribuyente, ya de terminadas con un crédito fiscal, pues con ello se le estaría "juzgando" dos veces por la misma infracción fiscal.

De lo expuesto, es claro que la parte final de la - fracción III del multicitado artículo 239 del Código Fiscal de la Federación deja en inseguridad jurídica a los particulares, pues deja abierta la posibilidad, por demás injusta, a las autoridades hacendarias para que enmienden yerros y - corrijan desde el punto de vista formal el contenido de la resolución impugnada, reponiendo adindefinitum en perjuicio - de los particulares gobernados el acto de molestia, que ya ha sido declarado nulo por vicios de legalidad.

Esto es real, ya que por otra parte si los causantes no argumentan ni sostienen la procedencia de su acción de nulidad por errores que les sean imputables, pierden por ese solo hecho para el futuro y en forma definitiva, la - oportunidad de lograr la nulidad pretendida, sin que cuen-

ten con la posibilidad legal de volver a intentar una ins--  
tancia posterior, en la cual convaliden sus errores procesal  
les.

De esta forma, el existir este tipo de sentencia, --  
en cierta forma nulifica la pretensión de la actora y prueb  
as aportadas en el juicio que apoyen tal pretensión, pues--  
aún declarada la nulidad de la resolución impugnada, si es--  
ta es para efectos, se espera nuevamente el acto de moles--  
tia. Así en el caso del impuesto sobre la renta, el ofrecim  
iento que se haga de las documentales públicas, tales como  
actas parciales y final, oficio de observaciones, etc.; de--  
los documentos privados, tales como facturas de compra y --  
venta etc., y en su caso la prueba pericial contable, ven--  
drían a resultar inútiles, siendo que precisamente la fina--  
lidad de las pruebas que se ofrezcan en el juicio, es lo --  
grar la convicción del juez, respecto de los hechos aduci--  
dos por las partes como fundamento de sus pretensiones o de  
fensas, cuyo objeto es obtener una sentencia favorable.

Además, si el impuesto sobre la renta grava los in--  
gresos al patrimonio de los contribuyentes, provenientes de  
productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la --  
combinación de ambos, es indiscutible que estamos en presente

cia del impuesto principal en la captación de ingresos del estado, función que resulta trascendente pues viene a servir como una herramienta económica para la redistribución de la riqueza, control de inflación. De esta forma como se dijo resulta indiscutible la importancia de las pruebas que se ofrezcan en esta materia en el juicio de anulación, pues el valor probatorio que les dé el juzgador depende por una parte la estabilidad y desarrollo productivo de los contribuyentes y por la otra la estabilidad y desarrollo económico del Estado.

## C O N C L U S I O N E S .

Las conclusiones a que llegué en el presente trabajo, son las siguientes:

PRIMERA.- El proceso, el juicio y el litigio son -- instituciones que se deben precisar. Así el primero debe -- entenderse como un conjunto de actos procesales de las partes y del juzgador, que culminan con una resolución jurisdiccional. El juicio puede definirse, simple y sencillamente, como el acto intelectual del Juez, por virtud del cual resuelve una controversia. Finalmente, por litigio debe entenderse el conflicto de intereses que se da por la pretensión del titular de uno de los intereses en conflicto y la oposición del otro, haciendo valer su propio interés.

SEGUNDA.- Son tres los tipos de juicio que la Doctrina conoce: el cognoscitivo, el ejecutivo y el impugnativo. El primero existe cuando se da una declaración de voluntad, que culmina con una sentencia. En el juicio ejecutivo, con la pretensión se busca conseguir una resolución judicial de fondo que imponga al demandado, una cierta situación jurídica y cuyo incumplimiento será el que determina la apertura de la ejecución verdadera. Juicio impugnativo es aquél

en que se destina una tramitación especial a la crítica de los resultados procesales conseguidos, en otra tramitación principal.

TERCERA.- En cuanto a la naturaleza jurídica del proceso fiscal, éste queda ubicado dentro del juicio impugnativo, ya que es un medio de impugnación, tendiente a combatir resoluciones fiscales provenientes de autoridades administrativas, puestas a decisión del órgano jurisdiccional competente, que en el caso vendría a ser el Tribunal Fiscal de la Federación.

CUARTA.- Las Pruebas son los medios legales que las partes en conflicto presentan al juzgador, para su convencimiento.

El objeto de la Prueba, consiste en demostrar al Juzgador la verdad de los hechos sujetos a controversia.

Por otra parte, la carga de la prueba debe entenderse que deviene del propio interés del litigante, que es quien, si pretende acreditar la verdad de un hecho, debe probarlo mediante cualquiera de los medios permitidos por la Ley.

Por último, el fin de la prueba, es lograr la convicción del Juzgador respecto de los hechos aducidos por las partes, como fundamento de sus pretensiones o defensas.

QUINTA.- El ofrecimiento de la prueba debe entenderse como el anuncio formal que realizan las partes contentientes de los medios de prueba, con los cuales pretenden acreditar ante el órgano jurisdiccional los hechos con los cuales basan sus pretensiones. En el procedimiento contencioso se admite toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolucíon de posiciones y las que fueren contra derecho.

Por lo que toca al desahogo de las pruebas, en lo concerniente a las pruebas documentales, dada su naturaleza, las mismas se desahogan con su simple exhibición. Por cuanto al desahogo de las pruebas pericial y testimonial, se manifiesta que con las reformas sufridas por el Código Fiscal de la Federación, en vigor a partir del 1.º de enero de este año, se viene a mejorar la impartición de la justicia tributaria, cumpliendo con ello con el programa de procuración e impartición de justicia del gobierno federal.

De esta forma, es palpable que en cuanto a la tramitación y desahogo de la prueba pericial, se siguen los --

principios que rigen la teoría y la jurisprudencia de los tribunales, suprimiendo la obligación de anexar el dictamen a la demanda o a su contestación, a fin de que se siga el procedimiento previsto en forma común por nuestra legislación en otras materias.

Por lo que toca a la prueba testimonial, igualmente se siguen los principios procesales a fin de que el testimonio sea rendido en forma oral y no por medio de un interrogatorio.

En cuanto a la valoración de las pruebas, el sistema llevado a cabo por las Salas que integran al Tribunal -- Fiscal de la Federación, es mixto, según se aprecia claramente del contenido del artículo 234 del Código Fiscal mencionado, opinándose que aún cuando dicha disposición en su fracción II aparentemente, deja al Juzgador la libertad de apreciar las pruebas según su prudente arbitrio, este debe apegar al sistema legal del valor de las pruebas que resulten fehacientes, según la calificación de la propia ley.

SEXTA.- El recurso de reclamación tiene una primordial función dentro del juicio contencioso, pues como se desprende de su objeto, con la interposición del mismo por las partes, se subsanan errores o violaciones cometidas por

el magistrado instructor, sobre todo cuando las pruebas se admitan indebidamente o por el contrario se desechan siendo legalmente procedentes.

SEPTIMA.- Sobre la admisión de las pruebas en los juicios de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, se presenta una reforma muy importante, ya que el artículo 214 del Código Fiscal anterior limitaba la pretensión de la parte actora en cuanto al ofrecimiento de sus pruebas, pues exceptuaba sobre la admisión de toda clase de pruebas, aquellas que no hubiesen sido ofrecidas ante la autoridad demandada en el procedimiento administrativo.

Por fortuna, el legislador, haciendo patente el principio procesal de igualdad de las partes, buscando con ello una mejor impartición de justicia en materia tributaria, con el nuevo Código Fiscal vigente, en el Título Sexto a partir del 10. de abril de 1983, subsanó dicha limitante, estableciendo en el artículo 230, que en los juicios ante el citado Tribunal, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la ade confesión de las autoridades mediante la absolución de posiciones.

OCTAVA.- Por lo que respecta al sentido de las sentencias que emite el Tribunal Fiscal de la Federación, se hacen dos sugerencias: la primera, en cuanto a que se reestructuren las fracciones que integran el artículo 238 del -

Código Fiscal de la Federación, señalándose preferentemente las cuestiones que impliquen el examen de fondo del acto impugnado y después las de forma; y la segunda, relativa a -- que se derogue el contenido de la Fracción III del artículo 239 del citado Código, quedando integrado este precepto únicamente por dos fracciones, la que declare la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada y la que reconozca la validez de la misma. Tal consideración obedece a que las sentencias que emite el Tribunal Fiscal Federal, para efecto de que la autoridad, emita una nueva resolución, dejan en inseguridad jurídica a los particulares, sobre todo a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que por la naturaleza de las actividades que grava, es de trascendental importancia, pues deja abierta la posibilidad para que las autoridades enmienden yerros y corrijan, desde el punto de -- vista formal, el contenido de la resolución impugnada, implicando con ello que por una misma infracción a la Ley, se le "juzgue" dos veces, en franca violación al artículo 23 -- Constitucional.

## B I B L I O G R A F I A .

Alcalá Zamora y Castillo, Niceto, Proceso, Autocomposición y Autodefensa, México, U.N.A.M., Segunda Edición, 1970.

Becerra Bautista, José.- El Proceso Civil en México, Séptima Edición, México, Editorial Porrúa, S.A., 1961.

Couture, Eduardo J., Fundamento de Derecho Procesal Civil. Reimpresión Inalterada, Buenos Aires, Ediciones De palma, 1977.

Carnelutti, Francesco, Sistemas de Derecho Procesal Civil, Editorial Uteha Argentina, Edición 1944.

Chiovenda Giuseppe, Instituciones de Derecho Procesal Civil, Volumen I, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1936.

Delvis Echandía, Hernaldo, Tratado de Derecho Procesal Civil, Vol. III, Bogotá, 1963.

De Pina, Rafael y Castillo Larrañaga, José, Instituciones de Derecho Procesal Civil, México, Editorial Porrúa, S.A., 1961.

Escriche, Joaquín, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, Ensenada, B.C., 1974.

Fenech, Miguel, Principios de Derecho Procesal Tributario, Barcelona, Librería Bosch, 1954.

Gómez Lara, Cipriano, Teoría General del Estado, Textos Universitarios, U.N.A.M., México 1979.

Guasp, Gaima, Derecho Procesal Civil, Tomo Segundo, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1968.

Oreal, Leonardo Jorge y Fevochietto, Carlos Eduardo, Tomo I de la Ley Sociedad Anónima, Editorial e Impresora, Buenos Aires, 1966.

Porrás López, Armando, Derecho Procesal Fiscal, México, Textos Universitarios, S.A., 1977.

Pallares, Eduardo, Diccionario de Derecho Procesal Civil, Undécima Edición, México, Editorial Porrúa, S.A., 1978.

Rocco, Ugo, Derecho Procesal Civil, Porrúa Hermanos y - Cía., Edición 1944, Editorial Stylo.

LEGISLACION CONSULTADA.

- 1.- Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.
- 2.- Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
- 3.- Código Federal de Procedimientos Civiles.
- 4.- Ley del Impuesto sobre la Renta.

CRITERIOS TRIBUNALES.

- 5.- Jurisprudencia del Tribunal Fiscal Federal.
- 6.- Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.