

171
29



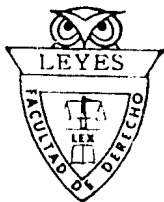
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

EL JUICIO DE NULIDAD EN
MATERIA FISCAL

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
LAURA CORTES AGUILAR



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

MEXICO, D.F.

1990



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E.

EL JUICIO DE NULIDAD EN MATERIA FISCAL

INTRODUCCION..... I

CAPITULO I.- EL LITIGIO FISCAL.

I.1.- La noción del litigio.....	1
I.2.- Connotación real del concepto - litigio fiscal.....	12
I.3.- La noción del Derecho Fiscal, de las contribuciones o tributos y de los impuestos en especifi- co.....	35
I.4.- El control jurisdiccional.....	49
I.5.- El proceso como posibilidad ju- rídica del Estado, para la so- lución de un conflicto juridi- co.....	55
I.6.- Sujetos que intervienen en la - relación sustantiva tributa - ria.....	65
I.7.- Sujetos que intervienen en el - proceso tributario y marco le - gal de los mismos.....	69
I.8.- El derecho de instancia.....	72
I.9.- La pretensión en el proceso - fiscal.....	75
I.10.- La acción.....	82

CAPITULO II.- EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

II.1.- La creación del Tribunal Fis -- cal de la Federación.....	88
---	----

II.2.- Naturaleza jurídica y fundamento constitucional del Tribunal Fiscal de la Federación.....	94
II.3.- Estructura del Tribunal Fiscal de la Federación.....	100
II.4.- Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.....	105
II.5.- Reformas a la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación del 15 de enero de 1988.....	115

CAPITULO III.- EL JUICIO DE NULIDAD EN MATERIA FISCAL Y SU SUSTANCIACION ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

III.1.- Esbozo del procedimiento fiscal en su fase oficiosa.....	116
III.2.- Medios de defensa que puede hacer valer el contribuyente, antes de intentar el juicio de nulidad.....	125
III.3.- Actos contra los que procede el juicio de nulidad.....	134
III.4.- Autoridad ante quien se sustancia el juicio de nulidad.....	136
III.5.- Partes que intervienen en el juicio de nulidad.....	138
III.6.- Formalidades a que está sujeto el juicio de nulidad.- Demanda.- Concepto.- Requisitos.- Oportunidad.- Ampliación de la demanda.....	142
III.7.- El emplazamiento.....	151
III.8.- Contestación de la demanda. - Requisitos. - Oportunidad. - Allanamiento. - Revocación.- Contestación a la ampliación de la demanda.....	152

III.9.- Medios de prueba.- Pruebas - admisibles y valoración de - las mismas.....	157
III.10.- Cierre de la instrucción....	162
III.11.- Sentencia.....	163

CAPITULO IV.- MEDIOS DE IMPUGNACION EN EL PROCEDIMIENTO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO.

IV.A) Medios de impugnación que puede hacer valer el contribuyente.	
IV.1.- Recurso de reclamación.....	165
IV.2.- Objeción.....	166
IV.3.- Queja.....	167
IV.4.- Juicio de amparo directo.....	168
IV.5.- Juicio de amparo indirecto....	169
IV.B) Medios de impugnación que puede hacer valer la autoridad administrativa.	
IV.1.1.- Recurso de reclamación.....	171
IV.2.2.- Objeción.....	171
IV.3.3.- Recurso de revisión.....	172
IV.4.4.- Recurso de revisión en ampa- ro.....	174
IV.5.5.- Recurso de queja en ampa- ro.....	174
IV.C) Reformas al Código Fiscal de la Federación, relaciona - das con los medios de impugna ción, publicadas en el Dia - rio Oficial de la Federación- de fecha 5 de enero de 1988 y puestas en vigor el 15 de ene ro del mismo año.....	175

CAPITULO V.- JURISPRUDENCIA Y EJECUTORIAS RELACIONADAS CON EL TEMA.

V.1.- Jurisprudencia y ejecutorias - pronunciadas por la Suprema - Corte de Justicia de la Na- ción.....	177
V.2.- Jurisprudencia y ejecutorias - pronunciadas por los Tribunales Colegiados en materia Adminis- trativa.....	184
V.3.- Jurisprudencia del Tribunal Fis- cal de la Federación.....	192

CONCLUSIONES.....	201
--------------------------	------------

BIBLIOGRAFIA.....	205
--------------------------	------------

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

Aunque cualquier rama del derecho procesal está sujeta a los conceptos fundamentales de la Teoría General del Proceso, en los que la llamada "unidad esencial del derecho procesal" encuentra su expresión primera, a saber: la jurisdicción, el proceso y la acción, de donde dichas ramas parten, no todas éstas por tener un tronco que les resulta común, habrán de ser idénticas; en tanto concebirlo de este modo desvirtuaría la naturaleza del derecho sustantivo aplicado así, mediante el proceso.

El derecho sustantivo es al proceso, lo que la savia a la rama, entendemos: aquéllo que le dará vida; su propia identidad, haciéndolo uno y diferente.

En lo particular, y para comprender ello, fue menester dar cabida a las no pocas interrogantes surgidas de esa forzada incursión en las figuras del derecho procesal civil para tratar de interpretar y suplir aquéllas no contempladas por el derecho procesal fiscal.

Si la referida unidad esencial del derecho procesal se manifiesta también, establece la doctrina, en el hecho de que todo proceso tiene una estructura esencialmente igual, en tanto todo proceso parte de un presupuesto o litigio que se constituye en su antecedente y contenido siempre, ello es indefectiblemente así?. Podríamos hablar de un proceso donde el antecedente no es un litigio, porque no existen derechos subjetivos enfrentados?.

Y en el mismo orden, la pretensión planteada en el juicio de nulidad que es nuestro tema, es semejante a la que se surte en materia de derecho privado?.

Si en el conflicto tributario, el actor, un particular para el caso que nos interesa, no demanda el incumplimiento de una obligación o la insatisfacción de un

derecho, la traslación del concepto tradicional de litigio podrá seguir siendo válida y jurídicamente sostenible aduciendo que la "resistencia" (elemento del concepto de litigio) del actor se hace patente al impetrar justicia mediante la acción?

Los anteriores puntos y otros atinentes al desarrollo del procedimiento contencioso administrativo; los recursos administrativos y los jurisdiccionales, así como una breve incursión en la génesis del Tribunal Fiscal de la Federación, órgano jurisdiccional que conoce y resuelve el conflicto tributario, son objeto del estudio que modestamente sustenta este trabajo, y que hoy, presento a consideración como tesis profesional.

CAPITULO I

EL LITIGIO FISCAL.

1.1.- La noción del litigio.

Ante la expectativa de la expresión de un concepto en el campo del derecho, surge para quien como yo es tísico en el arte de la investigación y exposición del pensamiento jurídico, el recelo por verter inadecuadamente la idea que conforma el entendimiento de lo que el derecho es y de lo que éste implica.

Así, el concepto de litigio resulta ser a más de poco fácil en su manifestación y no obstante la familiarización con la voz, una idea que como su contenido mismo, o cuando menos el más aceptado, origina divergencias en la opinión de autores diversos en cuanto a lo que constituye su esencia y aplicación en el derecho procesal.

Sin dejar de mencionar a aquella otra parte de la doctrina procesal que considera artificiosos en su razón de ser, los intentos por definir la idea secular de litigio, asimilable en la tradición carneltuttiana del concepto, a los términos de conflicto y controversia, según propone.

Mas y no obstante la pena de asumir el carácter de ocioso, el presente estudio para algunos especialistas de la materia, considero de importancia su tratamiento, dado que en lo personal, devino en grandes beneficios para la comprensión del contenido del proceso fiscal.

Añadiendo a lo anterior el que, al igual que ocurre con los términos proceso y procedimiento, empleados con frecuencia como sinónimos, es el vocablo litigio el que se ve frecuentemente confundido e indiscriminadamente utilizado en función de los diversos: pleito, causa y juicio.

Razones, las mencionadas, que nos impulsan a tratar de fijar los alcances y limitaciones jurídicas de dicha voz, misma que, si bien ofrece aún metas por alcanzar en el desempeño diferenciativo, respecto de otros problemas de índole jurídica también, negar su trascendencia sería como

desconocer la transformación o evolución del derecho mismo.
(1)

En el campo del derecho privado, la definición de litigio más aceptada es aquella atribuida al jurista italiano Francesco Carnelutti, quien la propone como el "... conflicto de intereses calificado por la pretensión de uno de los interesados y por la resistencia del otro." (2)

De dicho concepto, el tratadista mencionado agrega que, el simple conflicto de intereses no basta para que un litigio se constituya; en tanto se hace necesaria la exigencia de una de las partes, para que el interés de la otra se le someta o se subordine al que aquella tuviera; para que quien exige gane, lo que el otro pierda. Ello, dice el autor, nos da la certeza de encontrarnos ante un verdadero litigio.

De lo anterior se desprende que, "... el litigio tiene dos aspectos, el material y el formal: el material consiste en la pugna de intereses, y el formal en la pugna de voluntades a que da lugar la pretensión y la resistencia a la pretensión ..." (3)

El asimilarse en dicho pronunciamiento, a quienes son parte de la relación sustantiva con aquellos sujetos integrantes de la relación procesal, sin efectuar su distinguo, nos lleva a confundir a quienes son titulares del interés en discrepancia, o expositores de la duda o diferencia jurídicas, con aquellos sujetos legitimados para constituirse en el proceso.

Tomemos ahora el pensamiento de Eduardo Pallares que, en relación con la propuesta que del litigio y

(1) Alcalá Zamora y Castillo, Niceto. "Proceso, Autocomposición y Autodefensa". Textos Universitarios, UNAM. 2a. Edición, México, 1970. P. 115.

(2) Carnelutti Francesco. "Sistema de Derecho Procesal Civil". Tomo I. Editorial UTENA. Buenos Aires, Arg., 1944. P. 44.

(3) Pallares Eduardo. "Diccionario de Derecho Procesal Civil". Editorial Porrúa, S.A. 17a. Edición, México, 1986. P. 544.

sus elementos hace Carnelutti, se manifiesta en los términos siguientes: "Las partes en el sentido formal son necesarias, porque muchas veces la ley no permite que el titular del interés controvertido sea quien ejercite de hecho la acción. Además tratándose de personas morales, es imposible que materialmente tengan el ejercicio de la acción." (4)

"... Carnelutti erróneamente considera a las partes en sentido formal como elementos constitutivos del litigio." y si bien, insiste Pallares, lo son del proceso o del juicio, no es dable atribuir al litigio lo que corresponde a otras figuras. (5)

Bien, retomando la propuesta efectuada por el tratadista italiano, tenemos que el litigio nos ofrece tres elementos de consideración:

- a) Dos grupos de intereses.
- b) La pretensión de quien supone tutelado su derecho.
- c) La resistencia de quien aparece como obligado a la prestación correlativa." (6)

Elementos, los anteriores que han sido modificados en su noción inicial por diversos juristas, en un intento por superar los obstáculos que concepto tan restringido propicia. Así, lo manifiesta el Dr. Briseño Sierra, quien a su vez resume dichas modificaciones, en los términos siguientes.

- a) El conflicto de intereses, debe ser de trascendencia jurídica.
- b) La oposición de intereses, no es necesariamente un conflicto.
- c) El litigio puede existir, aun cuando sólo

(4) Pallares Eduardo. Op. Cit. P. 545.

(5) Idem. P. 545.

(6) Briseño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal", Editorial Cárdenas. 2a. Ed. México, 1975. P. 53.

haya duda sobre la procedencia de los derechos, lo cual implica que no hay resistencia de parte contraria. (7)

El primer punto, nos lleva a precisar que, el conflicto de intereses debe importar al derecho, en tanto un conflicto u oposición de aquéllos (en el sentido de que dichos intereses se enfrenten combativamente) que no implique trascendencia jurídica, difícilmente puede considerarse litigio. Verbigracia, la oposición de dos puntos de vista respecto de algún tema académico.

Es menester prescindir de la confusión, en cuanto a lo que la trascendencia jurídica es; ello, respecto de la manifestación que una de las partes puede llevar a cabo para que el interés de la otra sea sometido al de ella y de la resistencia que a dicha pretensión pudiera ser opuesta -- esto, siguiendo la definición carneltuttiana de litigio--. Dado que una es la situación en la que puede manifestarse la oposición de voluntades, " -- una vez emergido el litigio --, a través de tres vías o posibilidades que lleven a su composición, como el proceso, la autocomposición y la autodefensa " (8); y otra distinta lo es, el que la discrepancia de intereses u oposición de los mismos, tenga consecuencias que se extiendan al campo del derecho.

Incluso, hasta podríamos concluir, dado la estrecha vinculación que múltiples juristas dan al litigio en relación con el proceso, que éste evidencia o presupone al menos, precisamente la trascendencia jurídica de lo discutido en esa vía, o sometido a ella.

En relación con dicha vinculación, el Dr. Cipriano Gómez Lara se manifiesta en el sentido de considerar al litigio como un concepto que si bien no tiene esencia procesal, sí se constituye en el contenido del proceso siempre, ubicándole como un fenómeno de la conflictiva social en general. (9)

(7) Briseño Sierra, Humberto. Op. Cit. P. 53

(8) Alcalá Zamora y Castillo, Niceto. Op. Cit. P. 13.

(9) Gómez Lara, Cipriano. "Teoría General del Proceso". Editorial Textos Universitarios, 2a. Edición. México, 1980. P. 17.

Por su parte, Luis Dorantes Tamayo estima que. "El litigio puede existir independientemente del proceso, puede haber sin que haya éste: pero no puede haber proceso sin litigio". (10)

Criterios, con los que si bien sólo somos coincidentes parcialmente -- por las razones que más adelante señalaremos --, mencionamos en función de la trascendencia jurídica a la que nos hemos referido, y que, en último caso, es más comprensible a través de la figura del proceso.

Ahora bien, la connotación del conflicto de intereses, nos lleva a inferir que estamos ante la pugna de dos derechos o intereses intersubjetivos, precisamente por el incumplimiento de la obligación o la insatisfacción del derecho, que pudieren surgir a merced de la relación jurídica sustantiva.

Así, en primer término Carnelutti considera que la afectación de intereses da lugar al surgimiento del litigio. Y es precisamente de la afectación de intereses, que precisamos tratar en este momento.

Interés, dice el profesor de Milán, es la posición favorable del hombre, para la satisfacción de sus necesidades. (11)

Mas esa posición favorable del hombre, en cuanto importa para el derecho, requiere de la subordinación de otro interés, que de no estar así sometido, le impediría gozar de ese estado que le es propicio.

En consecuencia, tenemos un vínculo mediante el cual se hacen patentes un derecho y la correlativa obligación que están comprendidos en lo que se denomina, antes lo dijimos, relación jurídica sustantiva, misma que es continente de dos situaciones, a saber: a) La situación pasiva que corresponde a la subordinación del interés que es el vínculo impuesto a la voluntad -- obligación -- y b) la

(10) Dorantes Tamayo, Luis. "Elementos de Teoría General del Proceso". Editorial Porrúa, S.A., 1a. Ed., México, 1983. P. 180.

(11) Carnelutti Francesco. Op. Cit. P. 11

situación activa que corresponde al prevalecimiento del interés, identificado con ese poder al que Carnelutti llama derecho subjetivo.

Al señalar Carnelutti que el derecho subjetivo es un poder atribuido a la voluntad de una persona para el prevalecimiento de su interés, dice el maestro Pallares, evidentemente, el jurista italiano identifica como elemento esencial al derecho subjetivo, el del interés; más aún, confunde éste último con aquél. (12)

"Sólo se quiere aquéllo en que se tiene interés; sólo se tiene interés en aquéllo que se quiere." (13) Así lo expone en su crítica a la teoría del interés, el Dr. García Mavnez, quien atribuye una dimensión estrictamente psicológica a dicho concepto del interés, en tanto se constituye en un medidor de los objetivos de la voluntad.

"... si la nota del interés fuese esencial al derecho subjetivo, éste no existiría de faltar aquélla. La persona que ha prestado dinero a un amigo pobre, por ejemplo, no siempre está interesada en reclamar el pago. De hecho, es posible que desee precisamente no reclamarlo. Cuando tal cosa ocurre, el derecho del mutuante subsiste, lo cual demuestra que no dependía de sus intereses." (14)

Por tanto, el derecho subjetivo no puede consistir como supone Carnelutti, ni en la voluntad ni en los intereses del titular; porque la esencia de todo derecho estriba en una posibilidad jurídica, como autorización o facultad para hacer o dejar de hacer, independientemente de que se quiera o se tenga interés en ello. (15)

Coincidiendo en su esencia con lo expuesto por el Dr. García Mavnez, Eduardo Pallares cita la definición que de derecho subjetivo propone Castán, " como la facultad

(12) Pallares Eduardo, Op. Cit. P. 251.

(13) García Mavnez, Eduardo, "Introducción al Estudio del Derecho." Editorial Porrúa, S.A. 30a. Ed., México, 1979, P. 190.

(14) Idem. P. 190.

(15) Idem. P. 200.

reconocida y garantizada a una persona por el ordenamiento jurídico' ". (16)

Puede entonces existir el derecho subjetivo sin que haya interés en su ejercicio; y puede existir interés en el ejercicio del derecho subjetivo, sin que se tenga la titularidad de éste.

De esa confusión, entre lo que es un poder de la voluntad y lo que implica la facultad que anima al derecho subjetivo, surge por una parte, esta tendencia que considera inconcebible el proceso sin litigio, en tanto el derecho subjetivo se liga irremediabilmente al proceso como la vía a través de la cual se ejercita la facultad que es inherente al derecho subjetivo; confundiendo aquélla, con la posibilidad de su ejercicio a través de una vía compositiva como es el proceso.

Sin embargo, habrá que agregar, tal vía heterocompositiva, no tiene como único objeto solucionar un combate jurídico, sino todos aquéllos planteamientos o conflictos de derecho que pudieren surgir y que no necesariamente tengan que identificarse con un litigio.

Y es, creemos, precisamente de esa concepción, que en tratándose del proceso, "... por comodidad y para la fácil inteligencia se continúa llamando litigio, contienda o controversia a lo que no tiene verdadero contenido de disputa." (17)

Tocante a que la oposición de intereses no es necesariamente un conflicto, podemos interpretarla en dos sentidos, ello sin perder de vista que partimos del concepto carneltuttiano de litigio.

Uno, referente a que no solamente la oposición de intereses da lugar al conflicto, ya que puede haber litigio aun cuando esa oposición de intereses no exista, como podría suceder en el caso de duda sobre la procedencia de ciertos derechos o en el de incertidumbre,

(16) Pallares Eduardo. Op. Cit. P. 250.

(17) Briseño Sierra; Humberto. Op. Cit. P. 55.

respecto de los alcances de una relación jurídica. Aspectos que serán analizados en tercer lugar, dentro del orden seguido.

El otro, referido a que puede haber oposición de intereses, sin llegar necesariamente al conflicto entendido expresamente en su especie de combate y caracterizada ésta, por la exigencia y la resistencia que dan lugar a la pugna, en tanto que la ausencia de estos últimos elementos, no da como resultado el que deje de existir lo que ha venido llamándose litigio.

De este punto que es el que precisamente ahora nos interesa analizar, desprendemos las siguientes observaciones.

Primero, que los elementos formales tomados por Carnelutti como constitutivos del litigio, distan mucho de serlo, en tanto aun no encontrando resistencia la pretensión a que se refiere dicho jurista en su definición de litigio, éste existe, merced al derecho subjetivo que en oposición a otro, pudere discutirse, no debiendo confundirse la falta de contradictorio que puede estar presente en ciertos tipos de proceso, procedimientos o fases de los mismos, con una supuesta ausencia del vínculo jurídico subjetivo.

Segundo, que la voz conflicto a que alude Carnelutti, parece darnos indefectiblemente la idea de combate, por esa consideración a los elementos de exigencia y resistencia identificables en su concepto de litigio; más que la verdadera significación de tal idea, que se refiere a la noción general del problema jurídico y que en cada caso específico, puede ser el relativo a la duda, incertidumbre, oposición, controversia o combate jurídicos.

Es decir, el litigio puede existir sin necesariamente tener que darle la connotación de combate o pugna de voluntades, por las razones ya apuntadas; amén de que como también se señaló en anteriores párrafos, los elementos formales del litigio carneluttiano (exigencia, resistencia), aunque bien podrían ser constitutivos, en última instancia del proceso, difícilmente podría otorgárseles tal condición en el litigio. De no ser así, cómo nos explicaríamos la tramitación de un juicio en rebeldía, donde si bien existe la oposición de intereses, no hay resistencia sin que, por ello obste, la subsistencia del

vínculo jurídico subjetivo.

No siempre hay un derecho sustancial en debate con otro para que, el llamado litigio pueda actualizarse, parece sugerirnos la primera interpretación mencionada en párrafos precedentes.

La duda sobre la procedencia de ciertos derechos o la incertidumbre sobre los alcances de una relación jurídica, son ejemplo evidente, según las modificaciones a la idea original del litigio carnelluttiano, de que aun no existiendo la oposición de intereses que la noción de litigio contempla, éste se actualiza.

La afirmación anterior, al parecer, obedece más a la fácil identificación del litigio con la medida de control necesaria para obtener certeza suficiente respecto de las posibilidades jurídicas (18), que a una efectiva respuesta en la búsqueda de mejoras lógico jurídicas respecto de aquella idea original del litigio.

"Los procedimientos a posteriori han sido instituidos para encontrar una solución, una determinación autoritaria que, al revestir el carácter de imperio suficiente, sirvan de fundamento a los miembros de la sociedad. Poco importa que en realidad no haya intransigencia entre las partes para llegar a un resultado pacífico y que vayan a la vía legal como consecuencia de un fingido litigio ..." (19)

Así, la noción de litigio se adopta en cuanto resulta fácilmente justificable como razón para acudir a un procedimiento de control; con lo que si dado el caso, surge el propósito de constituir o declarar derechos, la manera más fácil de explicar el asistirse del procedimiento mencionado, la constituye el asimilar dichas pretensiones a la noción de litigio.

Por ello, quienes proponen las aparentes mejoras a la idea del maestro de Milán, de lo que el litigio

(18) Briseño Sierra, Humberto. Op. Cit. P. 54.

(19) Idem. P.p. 54 y 55.

es, no podían más que concluir erróneamente en la aseveración relativa a que, incluso la mera duda sobre la procedencia de ciertos derechos y la incertidumbre sobre los alcances de una relación jurídica constituyen un litigio.

Respecto de lo anterior, en vía de ejemplo y sin perder de vista el concepto de litigio que hemos seguido, cita el Dr. Briseño Sierra, el caso en el cual el arrendatario ante la incertidumbre de sus facultades para efectuar adaptaciones en el inmueble que ocupa, busca incoar un proceso cuya sentencia con valor de cosa juzgada, le ofrezca certeza sobre sus posibilidades jurídicas. (20)

La incertidumbre jurídica, especificada en la hipótesis anterior, sería por comodidad denominada indebidamente litigio; tan sólo porque en el caso, el conflicto fue sometido al procedimiento de control.

Veamos ahora, la opinión del Dr. Armienta Calderón en relación con el problema que nos ocupa.

"En ocasiones, la necesidad de prevenir un litigio futuro, como lo apuntara el maestro de Milán, justifica la incoación del proceso. Puede ocurrir por ejemplo, que la sola incertidumbre de una o de ambas partes sobre los alcances de una relación jurídica provoque el nacimiento de un proceso cuyo objetivo será, sin debate (contestazione) ni lesión previos, que se precise y determine con fuerza vinculativa, la situación jurídica de cada uno de los interesados. Y, Qué (sic) decir de aquellos casos en los cuales el legislador establece la tramitación heterocompositiva mediante la obligada intervención del órgano jurisdiccional, como medio de control y de conservación del orden jurídico?". (21)

El juicio que antecede, conviértese en sustento de los razonamientos que puntualizan el inexacto uso del concepto litigio, respecto de la denominación que con el mismo se hace indistintamente a los diversos problemas jurídicos emergentes. Y dentro de los cuales quedan

(20) Briseño Sierra, Humberto. Op. Cit. P. 54.

(21) Armienta Calderón, Gonzalo. "El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano", Textos Universitarios, UNAM, Vol. I, México, 1977. P. 122.

comprendidas, la duda e incertidumbre que en el campo del derecho pudieren surgir.

Conviene entonces, resumir la idea del Dr. Armienta Calderón en la forma siguiente.

Primero, una finalidad del proceso lo es, la relativa a la solución del litigio, aunque no se agota en ésta.

Segundo, ante la posibilidad de un futuro litigio, en cuanto la incertidumbre jurídica de las partes que integran una relación de igual calidad, permite su vislumbramiento, el proceso tiende entonces a prevenirlo.

Tercero, el proceso resulta también susceptible en su incoación, cuando el legislador ha establecido la forzosa tramitación heterocompositiva del conflicto, como un medio de control y conservación del orden jurídico.

Así, aunque el tema del que nos hemos hecho cargo no es el referido a las funciones del proceso, y sólo le hemos mencionado como punto de referencia que nos sirva para explicar el concepto de litigio, concluimos que el proceso no es invariablemente continente de un litigio, sino de cualesquiera conflicto o problema que en el orden jurídico pudiera actualizarse y que, provocando duda, discrepancia o diferencia también jurídica, necesita de "... un camino legal, adecuado para encontrar una solución que se imponga a los sujetos con autoridad." (22)

El litigio, entonces, lo podemos entender como:

El conflicto jurídico caracterizado por la discrepancia que separa a las partes de una relación sustantiva, merced a la confrontación de sus derechos subjetivos que, acusan el principio de reversibilidad.

(22) Briseño Sierra, Humberto. Op. Cit. P. 55.

I.2.- Connotación real del concepto litigio fiscal.

Cuando nos enfrentamos a la definición de una idea, indebidamente expresada, mas por la mayoría aceptada dado la generalización en su uso, corremos el riesgo de resistirnos a intentar el cambio y consecuente e irremediamente tendemos a conformarnos con denominaciones que aparentemente nos acercan a la comprensión de un concepto, sólo por el manejo cotidiano.

La semántica jurídica es precisa; ello lo aprendemos en el aula y en el foro. Su desconocimiento evidencia no sólo nuestra falta de compromiso académico y profesional, sino también la ausencia de nuestra función creadora.

Emplear indebidamente un término, es falta grave y en ella se incurre, amén de la cometida al lenguaje, a la de la esencia.

Es posible, en obvio de mayor esfuerzo intentar el enunciado de lo que entenderíamos por litigio fiscal, tomando como elementos para tal cometido, las definiciones correspondientes a cada uno de los vocablos, en el caso dos, de la opinión a estructurar. Bastando, para finalizar dicha tarea, con la forzada unión de aquéllas.

Ello, en apariencia lógico deviene en confusiones que impiden comprender su naturaleza. Preciso resulta, incursionar en su origen para conformar el entendimiento al proceso histórico, evolutivo.

El derecho es, esencia histórica; como no serlo cuando son el hombre y su entorno quienes le vitalizan. " ... El hombre, me parece, no está en la historia; es historia". (23).

(23) Paz, Octavio. "El Laberinto de la Soledad." Editorial Fondo de Cultura Económica. 17o. Ed. 1989. P.23

Fiscus, término latino que significa cesta de mimbre, pasó a ser en el pueblo romano, un vocablo común y fácilmente identificable con el tesoro individual, ello, merced a la costumbre de sus miembros, de guardar, inicialmente, el dinero en dichas cestas.

Posteriormente, recibieron también el nombre de "fiscus" aquéllos receptáculos que se emplearon con el mismo fin de la guarda del tesoro, como las bolsas, sacos y talegos; confundiendo por razones prácticas la denominación del continente con la del contenido. Por lo que, para designar tanto el efecto donde se contenía el dinero de cada romano como el dinero mismo, se utilizó indistintamente la voz "fiscus".

Tal uso se hizo extensivo y particularmente útil, para distinguir el tesoro personal del príncipe, de aquél destinado a cubrir las obligaciones del Estado. Este tesoro público designado específicamente al logro del fin estatal, fue llamado erario.

Conforme el príncipe romano fue asumiendo nuevas y numerosas funciones públicas, su figura iba dotando también a dichas cuestiones con aspectos propios de su personalidad privada; como sucedió con el "fiscus caesaris", tesoro formado por impuestos y rentas que allegaban las provincias imperiales, cuya administración ejercía el emperador. (24) Ello sin perder de vista el que erario y emperador fueren entidades jurídicas distintas, aunque aquél coexistiese con el segundo.

En la Edad Media, durante el período feudal, florece un tipo de hacienda cuya base la constituyeron los ingresos patrimoniales aportados por los vasallos del príncipe. Mas dichos ingresos, se destinaban a conformar el tesoro personal del gobernante y no uno de carácter público, en cuanto era el príncipe y no su pueblo quien tenía el ejercicio de la soberanía; lo cual, además, era aceptado de buen talante en cuanto el sometimiento al señor feudal se daba en forma voluntaria a cambio de protección y seguridad dentro del feudo y/o del

(24) Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XII. Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires, Arg. 1967. P.p. 323 a 334.

principado. (25)

Una vez recobrada la autoridad del Estado frente a la de los príncipes y asimilado el que la universalidad del poder soberano pertenece a aquél, adquiere calidad de persona jurídica -- en el sentido de una de las ideas institucionalizadas en torno al concepto del Estado Moderno --; pero lo es tanto de derecho público como de derecho privado, en correspondencia, por una parte, a la figura del fisco como persona de derecho civil, y por otra, a la del Estado propiamente como asociación política o persona de derecho público.

El fisco así, conservaba su carácter de sujeto privado administrando su patrimonio y sometiéndose al derecho civil, en cuanto los intereses pecuniarios del Estado -- y el fisco se entendía como una sociedad de aquéllos -- concernían al propio derecho civil. (26)

En el antiguo derecho español, heredero de la nomenclatura del derecho romano, los bienes realengos también se distinguían como un tesoro aparte de aquél personal del monarca. Dichos bienes comprendían las penas pecuniarias, derechos, rentas y propiedades que eran entregadas a la Cámara del Rey o Fisco Real; el cual a su vez se identificaba como patrimonio de la Corona o en términos modernos, hacienda pública.

La Real Hacienda, en el derecho novohispano, como administradora e inspectora de los ingresos fiscales, tuvo relevancia en el sostenimiento de la Corona española y de las colonias aledañas a la Nueva España. Dicha Institución tenía bajo su cargo, el control de bienes realengos y demás ingresos fiscales que eran patrimonio de la Corona. (27)

(25) López Portillo y Pacheco José. "Génesis y Teoría General del Estado Moderno." Ediciones Botas. 1a. Edición. México, 1958. P.p.74 a 91.

(26) Briseño Sierra, Humberto. "El Proceso Administrativo en Iberoamérica." Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1a. Ed. México, 1968. P. 76.

(27) Margadant S. Floris Guillermo. "Introducción a la Historia del Derecho Mexicano." Editorial Esfinge. S.A. 5a. Ed. México 1982. P.p.93 y 94.

No obstante aquéllos ingresos se entendían como destinados a la cosa pública, la Real Hacienda era únicamente fiel representante de la Corona, esto es de los monarcas, en los menesteres de administración, y no un órgano a la manera de nuestro derecho moderno: dado que era el rey quien ejercía la soberanía y detentaba la potestad impositiva.

En el proceso hasta aquí descrito, resulta notoria la coexistencia de la persona del soberano y la del erario o fisco; identificada ésta última, como una persona de derecho privado a la que "pertenecían los bienes destinados a cumplir el fin estatal, con el goce de ciertos privilegios civiles y de procedimiento". (28) Como la circunstancia de comparecer y someterse a la competencia civil de los tribunales, en el evento de conflicto.

Circunstancia, presente también, en el inicio de la concepción del Estado como ente soberano; y a la que el jurista cubano Héctor Garcini Guerra hace referencia en los siguientes términos.

" La Administración burguesa, en sus inicios, obrando como poder del Estado, no podía ser responsable. Expresión de la "soberanía" esta (sic) excluía la responsabilidad. Heredero el Estado de Derecho burgués de los poderes del príncipe del Estado feudal, transportó a su mundo jurídico, como hemos visto, la idea del fisco, admitiendo un desdoblamiento de la personalidad del Estado que así realizaba "actos de autoridad", por los que era irresponsable, y "actos de gestión", cuando actuaba al igual que los particulares y de cuyos actos respondía conforme al Derecho Civil..." (29)

Es fácil concluir que el sentido privatista de lo que dio en llamarse fisco, tuvo entonces una justificación real, dado que incluso como súbdito podía recibir cargas y ser parte en los litigios fiscales sustanciados ante tribunales de carácter civil; sin embargo,

(28) Briseño Sierra, Humberto. Op. Cit. P.p. 75 y 76.

(29) Garcini Guerra, Héctor. "Derecho Administrativo." Editorial Pueblo y Educación. 1a. Ed. Ciudad de la Habana, Cuba. 1981. P. 232.

una vez que se atribuye al fisco el concepto de órgano del Estado, no puede seguir hablándose de que el conflicto en el cual se impugna un acto fiscal, es por simple tradición histórica, sin tomar en consideración la evolución jurídica, un litigio fiscal.

"Entre el Estado y sus órganos no puede existir ninguna relación de carácter jurídico, pues para ello sería necesario que los dos términos de la relación gozaran de una personalidad jurídica, lo cual no ocurre con los órganos, que no constituyen sino una parte de la personalidad jurídica del Estado, que no son sino esferas de competencia cuyo conjunto forma la competencia misma del Estado..." (30) expresa el Dr. Gabino Fraga, lo cual confirma que la noción de fisco como persona de derecho civil ha quedado superada, en cuanto que como órgano del Estado, carece de personalidad jurídica propia.

Conviene puntualizar que lo anterior, constituye solamente uno de los aspectos tomados en cuenta para desvirtuar el uso indiscriminado del término litigio fiscal. Con lo que procedo enseguida, al señalamiento de los que también son parte de este particular punto de vista.

Entendido el Estado como una empresa de gobierno, resulta evidente que para el sostenimiento de su organización y cabal funcionamiento, necesita allegarse de los recursos atinentes a los gastos que su labor implica.

Igual que cualquier otra sociedad, puede poseer, usar y disfrutar de bienes, conforme lo dispone el artículo 27 constitucional; así como obtener ingresos de sus bienes propios y percibir los beneficios derivados de las cosas del dominio público. Patrimonio éste último, que recibe el nombre de Hacienda Pública.

Los ingresos del Estado, abarcan una generalidad de fuentes, incluida toda la financiera; mas como el objetivo de este trabajo es diverso al estudio de los ~~recursos~~, sólo nos referiremos a los que son punto total en la tarea de aclarar la idea del litigio fiscal.

(30) Fraga, Gabino. "Derecho Administrativo." Editorial Porrúa, S.A. 24a. Ed., México 1985. P. 123.

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I.

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

Tal es la redacción del precepto anteriormente transcrito, contenido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En relación con dicho numeral, el Lic. y Magistrado Hugo Carrasco Iriarte, propone su desglose de la siguiente manera.

"Salvo en los casos que utiliza la palabra impuesto que no es adecuado porque la Constitución se refiere al concepto contribución que es más amplio, como lo pronuncia Ernesto Flores Zavala, el contenido de este artículo se puede descomponer de la siguiente forma:

1. Establece la obligación, para todo Mexicano, de contribuir a los gastos públicos.

2. Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son: la Federación, el Estado y el Municipio.

3. Que el Estado y Municipio que pueden gravar son los de la residencia de la persona.

4. Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes.

5. Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos.

6. Que deben ser equitativos y proporcionales.71 " (31)

(31) Carrasco Iriarte, Hugo. "Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria." Editorial Themis. 1a. Ed., México. 1987. P.72

Conforme a la propuesta en referencia, nos importa considerar algunos principios constitucionales que a su vez son límite del poder tributario estatal.

El de igualdad, en tanto es obligación de los mexicanos y también de los extranjeros, contribuir al gasto público. La ley debe dar trato igual a los iguales en iguales circunstancias y desigual a los desiguales en desiguales circunstancias.

El de proporcionalidad y equidad, en cuanto la contribución a la que se obliga, debe comprender por igual a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; significándose con la equidad, el que la cuantificación o impacto del tributo, sea el mismo para todos los comprendidos en idéntica situación. (32)

El principio relativo a que, las contribuciones que han de pagarse, estarán destinadas a satisfacer los gastos públicos del Estado, en sus tres niveles de gobierno. Entendiéndose por gasto público "...toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el Presupuesto" (33)

El principio de legalidad; verdad que precisa el establecimiento de las contribuciones, sólo por medio de la ley. Máxima que se agota, con la fijación de los elementos esenciales del tributo; cuya determinación permite conocer con exactitud al contribuyente, la naturaleza y alcances de sus obligaciones tributarias, así como los límites de la potestad pública con que se inviste a la autoridad fiscal, para exigir el pago respectivo.

Sin que lo anterior pretenda ser labor exhaustiva del tema, estamos ciertos de que la ley fiscal,

(32) Idem. P.p. 82 y 86.

(33) Rodríguez Lobato, Raúl. "Derecho Fiscal." Editorial Harla. Colección de Textos Jurídicos Universitarios. 2a. Ed., México, 1987. P. 105.

como toda ley secundaria, se ajusta en su creación a los principios establecidos por el Ordenamiento Fundamental: la Constitución. Cuando ello no es así, también los sabemos, existe la posibilidad de impugnar en la vía correspondiente -juicio de amparo- su validez y aplicación al caso concreto.

Entonces ocurre que, si el obligado al pago de las contribuciones estima que las garantías prescritas a su favor por la Ley Fundamental, han sido afectadas, -- y en ellas se incluyen los principios enunciados-- tiene a su alcance el medio para obtener de los Tribunales Judiciales Federales, la declaración de invalidez e inaplicabilidad de la ley tributaria.

Al efecto, se transcribe el criterio siguiente que resulta de trascendencia para el caso.

''CONTRIBUCIONES. Para que la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, sea proporcional y equitativa, como previene el artículo 31 constitucional, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que, también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota y forma y términos de computarla y pagarla; de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario.'

Suplemento 1934, p. 1035, Amparo Administrativo en revisión 2821/33 García Gelasio y coagraviado, 16 de abril de 1934, unanimidad de 5 votos. 79." (34)

Ahora, vayamos al momento en que nace el acto fiscal que puede ser impugnado vía juicio de nulidad.

La actividad de la autoridad fiscal, mediante la que procede a determinar el hecho al cual la ley condiciona el nacimiento de una obligación de igual índole, se denomina accertamiento.

Dicha actividad es indudablemente de naturaleza meramente declarativa; lo cual implica el sometimiento a la ley, tanto de la propia autoridad tributaria -- quien no está en posibilidad de crear situaciones no previstas en el ordenamiento legal y sólo se ciñe a su aplicación estricta --, como del sujeto que se ha colocado en la situación prevista.

Con ello podemos afirmar que, en ningún momento se actualiza la pugna entre dos derechos subjetivos, donde uno deba prevalecer y someterse el otro, puesto que ni la autoridad pierde su titularidad institucional o se obliga a una prestación personal en favor del contribuyente -- en caso de favorecer la solución del conflicto al particular -- ni el particular se obliga a una prestación creada por voluntad de la autoridad y que redunde en su beneficio personal; puesto que como antes se dijo, es la ley quien ha previsto el hecho al cual se condiciona el nacimiento de la obligación.

Entonces, si el conflicto en materia fiscal no tiene visos de litigio, porque ni se enfrentan derechos subjetivos ni existe la característica de la reversibilidad en la relación jurídica, sólo nos resta encaminarnos al motivo del verdadero conflicto: la actuación de la autoridad que, a juicio del contribuyente, pudo no estar ajustada a derecho, trayendo como consecuencia la emisión de un acto defectuoso en su fondo o en su forma.

Es decir, cuando la autoridad fiscal resuelve que conforme a la ley se ha surtido la condición para el nacimiento de la obligación a que está sujeto quien se coloque en la situación prevista, el conflicto que de tal actuación derivara únicamente se dirigiría a poner en tela de duda la conducta de la autoridad, en cuanto a que la misma hubiera actuado o no ajustándose a los términos de la ley; sin poder plantearse cuestión ajena a dicha circunstancia, como nos haría suponer el empleo del vocablo litigio, en el conflicto fiscal.

Cuando la discusión se establece por derechos o intereses que no ligan sustantivamente a las partes, dice el Dr. Briseño Sierra, resulta inaplicable la

Así tenemos que, el conflicto en materia fiscal se construye al desacuerdo que hay entre la autoridad y el sujeto obligado por la ley, respecto del reclamo contenido en el acto fiscal; respecto de si tal reclamo procede porque la autoridad ajustó su acto al ordenamiento legal aplicable y cumplió estrictamente con sus dispositivos o si por el contrario el reclamo resulta improcedente porque la autoridad fue omisa en la observancia exacta de las leyes, -- que suponen una disposición soberana de mandato -- produciendo un acto defectuoso.

Aún más, si el conflicto de referencia no derivase de la aplicación del derecho objetivo, como explicarse la presunción de validez que inviste al acto de la autoridad, dándole plenitud en su carácter ejecutorio y legitimidad al mismo tiempo. Ello no es concebible en materia de derechos subjetivos privados, puesto que no podemos imaginarnos a un acreedor civil, por ejemplo, ejecutando a su deudor, motu proprio, para obtener la prestación adeudada, al amparo no de una resolución judicial sino solamente del título que presumiblemente consigne su derecho.

Si los principios de ejecutoriedad y legitimidad, tienen cabida en el acto fiscal ello obedece a la urgencia de las necesidades sociales que el Estado como empresa de gobierno atiende, lo que no admite demora en un juicio previo ya que tiende a su inmediata realización; asimismo, la legitimidad del acto encuentra su fundamento en la consideración de que los órganos del Estado actúan para el ente y no para obtener un beneficio propio; lo cual asiste al acto que ha nacido, merced a la aplicación que de la ley ha efectuado la autoridad fiscal.

De igual modo, nos resulta interesante mencionar que, contrario a como sucede en el derecho privado, la confirmación, para subsanar la inexacta aplicación de preceptos, no se surte en el acto fiscal, en cuanto hacerlo sería volver a incidir en la ilegalidad.

Nos resta entonces concretar las ideas expuestas, de la siguiente manera.

1.- El litigio supone el conflicto entre derechos sustantivos.

2.- En materia fiscal, ni el sujeto pasivo de la relación tributaria ni el órgano legitimado para emitir el acto, enfrentan derechos subjetivos, cuya característica es la de que alguno de los dos subordine su posición en favor del otro.

3.- La autoridad fiscal, para emitir su acto, sólo se limita a acertar; esto es, a precisar el hecho previsto en la ley, al cual se condiciona el nacimiento de una obligación.

4.- Si el sujeto a quien se dirige el acto, está en desacuerdo con la actuación de la autoridad, que sólo es la relativa a la aplicación del derecho objetivo, en cuanto que su voluntad no es fuente de la obligación, surge el conflicto.

5.- El conflicto fiscal, únicamente puede girar en torno a la conducta de la autoridad que obró acertando; ya que la autoridad ni cobra tributos imprevisibles o a título personal ni tiene obligación sustantiva alguna a favor del particular.

6.- La ley preveé la vía jurídica que habrá de emplearse para impugnar la ilegalidad de la actuación.

7.- Pero en cuanto se trata de hacer valer afectación de derechos o intereses, que no guardan relación con la conducta del órgano, entonces el conflicto y la solución del mismo tendrán una connotación distinta, al que proviniera de la emisión del acto fiscal.

8.- En el evento de que la afectación de intereses o derechos, sea ajena a la señalada en el punto inmediato anterior, la misma tendrá que imputarse directamente a la ley, siguiéndose la vía legal conducente.

9.- En consecuencia, la voz litigio, empleada como sinónimo del conflicto surgido merced al acto fiscal que se estima ilegal, no tiene razón jurídica para su subsistencia.

La tesis que enseguida se transcribe, resume con claridad las ideas antes expuestas.

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

Vols. 91-96, primera parte, p.90. Amparo en revisión 5332/75, Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976, unanimidad de 15 votos.80 " (36)

Por eso, las leyes que con toda precisión determinan las facultades de las autoridades fiscales, permiten conocer al causante hasta dónde llega la función recaudadora de los representantes de la Hacienda Pública; ya que al subordinarse la acción del Fisco al imperio de la Ley, se frena e impide el desarrollo de conductas abusivas. (37)

Con base en las ideas antes expuestas,

(36) Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit. P. 76.

(37) Arrijoja Vizcaino, Adolfo. "Derecho Fiscal." Editorial Themis, 4a. Ed., México, 1988. P. 19.

analicemos ahora aquella parte de la doctrina que, no obstante coincidir en la crítica al concepto carnelluttiano de litigio y asentir en cuanto a que este conflicto dista de ser el único presente en el proceso, insiste en denominar así, -- litigio -- al conflicto que, llegado el momento, se sustancia a través del juicio de nulidad en materia fiscal.

Para tal cometido, tomemos el pensamiento del Dr. Armienta Calderón.

" En el proceso tributario, contrariamente a lo que sucede en el proceso civil, es parte actora, en la generalidad de los casos (salvo el proceso por lesividad), el particular a quien se le atribuye la calidad de sujeto pasivo de la relación sustancial. Y esto, por el carácter ejecutorio de las resoluciones fiscales, cuyo cumplimiento se logra a pesar de la resistencia del titular del interés cuya subordinación se pretende, lo que exime al Estado de la necesidad de entablar juicio alguno para obtener la satisfacción material (pecuniaria) de su interés. (182) "

(38)

En su parte inicial y media, la concepción en análisis parece sugerirnos que, por ser el acto fiscal, uno de carácter ejecutorio, -- cuyo cumplimiento se logra indefectiblemente -- ello atribuye al particular, per se, la calidad de actor en el juicio; pasándose por alto que, quien tal calidad adquiere, lo es -- en términos generales -- no aquél que considera afectado su derecho necesariamente, sino quien pone en movimiento al órgano jurisdiccional, a través de la acción. El que el particular sea o no sujeto pasivo de la relación sustancial, y se vea afectado por la ejecutoriedad del acto, no condiciona su posibilidad jurídica de ser actor; ya que incluso en la vía de hecho, pudiera no ser sujeto pasivo de la relación mencionada y no por ello carecer del derecho procesal en referencia.

Si aceptáramos que el particular a quien se le atribuye la calidad de sujeto pasivo de la relación sustancial, es por tal motivo el actor en el proceso, dejaríamos fuera la facultad de accionar que también poseen, los responsables por disposición expresa de la ley, esto es,

aquellos responsables sustitutos, objetivos o solidarios del contribuyente; quienes si bien, por atribución de la ley pueden llegar a ser sujetos pasivos de tal relación, no aparecen necesariamente como el contribuyente, formando parte de la relación tributaria en el momento mismo de su constitución; y no por tal circunstancia, carecen del derecho de acción, independientemente del resultado que de su ejercicio obtengan.

Por otra parte, al señalarse que la resolución fiscal se ejecuta a pesar de la resistencia del titular del interés cuya subordinación se pretende, surge la idea del litigio que a la manera de Carnelutti propone como elementos constitutivos del mismo, a la exigencia y a la resistencia; confundiendo estos elementos formales (cuya connotación quedó hecha en apartados anteriores y a los cuales nos remitimos) con el litigio mismo.

En el último de los extremos, y suponiendo sin conceder que la voz litigio resultara aplicable en el conflicto fiscal, en los términos que el Dr. Armienta propone, encontramos una seria incongruencia en la afirmación referida al carácter ejecutorio del acto fiscal, cuya naturaleza hace factible el cumplimiento del mismo a pesar de la resistencia que pudiera oponer el particular; ya que no puede haber resistencia, (y no entendemos por ésta -considerando que es el concepto de litigio propuesto por Carnelutti el que ahora manejamos- mas que aquella derivada del derecho subjetivo que se enfrenta a otro y que no consiente en someterse) cuando la naturaleza ejecutoria de la resolución fiscal, garantiza precisamente su inmediato cumplimiento; la ausencia de resistencia o en el mejor de los casos, si se quiere, el vencimiento de antemano, merced a la ejecutoriedad, de dicha resistencia.

Sin perder de vista que continuamos empleando el concepto de litigio propuesto por el Maestro de Milán, la resistencia es posible en el derecho privado, en cuanto los títulos de los particulares carecen de la ejecutoriedad en los términos estrictos a que de la misma hemos hecho referencia en el desarrollo del presente trabajo; y es menester, ello lo expresamos también con antelación, la obtención de una resolución judicial para compeler al obligado al cumplimiento de la prestación. De este modo, confirmamos la inaplicabilidad del elemento en cuestión a la materia fiscal.

Desde mi modesto punto de vista, al emplearse el término, " interés ", en la descripción de cómo el particular adquiere condición de actor en el proceso, se incurre en ambigüedad que redundo en confusión para quien pretende interpretar tal exposición doctrinaria. Primero, porque si por interés debemos entender el derecho cuya subordinación se pretende, ya antes se precisó que no todo derecho supone necesariamente un interés (como capacidad volitiva de hacerlo valer) para que exista; y, el caso, contrario (también factible), pudiendo tenerse interés, no ser titular del derecho disputado. Esto, por cuanto hace a la concepción privatista que el litigio implica.

"... al llegar a la idea de relación jurídica, ... Carnelutti puede afirmar que la composición del conflicto por medio de un mandato, se convierte en relación, con un interés prevaleciente y otro subordinado, que constituye la situación jurídica. La situación pasiva está en la subordinación de un interés, por la medida jurídica, que es un vínculo impuesto a la voluntad, o sea la obligación. Correlativamente, la situación activa es el prevalecimiento del interés, por la medida jurídica que generalmente depende del titular, de donde se desprende que éste cuenta con un poder, al que Carnelutti llama derecho subjetivo..." (39)

" 49. Todo acto humano, y por ello también el acto jurídico, del cual es una especie el delito, está dominado por el principio del interés... En torno a la noción del interés no creemos preciso mudar las sencillas ideas expuestas hace algunos años, cuando lo definíamos como una posición favorable para apagar una necesidad...; el delito no es sólo el delito: persigue un interés del agente en conflicto con un interés de la víctima, o, en otros términos a costa de este mismo interés: por ello, a la satisfacción de la necesidad de uno corresponde la lesión del interés del otro: triste reverso de la medalla" (40)

Sirva la breve exposición de la postura carneluttiana respecto del interés, para apoyar la inaceptabilidad de tal elemento en el conflicto fiscal. Aclarando que, ni por analogía del proceso penal con nuestra

(39) Briseño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal." Vol. III. Editorial Cárdenas. 1a. Ed. México, 1969. P.p. 64 y 65

(40) Carnelutti, Francesco. "Teoría General del Delito." Editorial Argos. Cali, Colombia. P.113.

materia, cuyo derecho sustantivo es en ambos casos público, se admite el manejo del interés, en los términos en que fue planteado por el jurista italiano. Ello, preciso manifestar, con el debido respeto que su brillante intelecto me merece. (41)

En otras circunstancias más afortunadas, podríamos entender el término del interés, como un interés legítimo de los contemplados por el Derecho Administrativo y posiblemente también en el Derecho Fiscal. Si por tal interés, asentimos en que se trata de la ventaja solicitada y obtenida por el individuo para su beneficio personal y amparada por la medida administrativa que le correspondiere misma que si bien crea y protege dicho interés, no da un derecho. Y si en el concepto de litigio a que nos hemos avocado, se hace necesaria la presencia de un derecho de los llamados subjetivos, es ilógico contar con un interés sin que se haya creado un derecho. De donde la analogía que pretende utilizarse del litigio, al mal llamado litigio fiscal, resulta inadecuada.

Retomando el análisis del juicio que en relación con el litigio fiscal se forma el Dr. Armienta, reflexionaremos sobre los siguientes aspectos.

" Sin embargo, aun cuando la resistencia de hecho no impide la satisfacción del interés que se afirma protegido, (183) podrá, el sujeto pasivo de la relación tributaria, oponer aquella resistencia jurídica que se manifiesta en la pretensión procesal referida al derecho de acción en ejercicio, tendiente a la consecución del accertamiento jurisdiccional liberatorio o modificativo de la obligación fiscal acertada en sede administrativa." (42)

Considero, en primer término que, hablar de una resistencia de hecho es arriesgado para el tema que nos importa, puesto que tal aserción, puede interpretarse como que en otras ramas del derecho tal tipo de resistencia es amparada por aquél.

(41) Carnelutti Francesco. "Teoría General del Delito." Op. Cit. Prefacio. P.p. XXVII a XXX.

(42) Armienta Calderón, Gonzalo M. Op. Cit. P. 124.

Hay resistencia de hecho, se nos ocurre, cuando no obstante existir mandamiento judicial (que ya haya causado estado, en el mejor de los casos) el ejecutado opone resistencia, impidiendo temporalmente que lo resuelto se cumpla: mas ello no implica el que tal resistencia se dé al amparo de un derecho, ya que la propia ley prevé esas contingencias y dispone los remedios a aplicar.

Todavía más, no obstante el carácter ejecutorio del acto fiscal, puede darse en la vía de hecho que, el contribuyente se resista a darle cumplimiento, llegando no sólo a impedir el acceso de quienes, en el último y mejor de los casos, pretendan trabar embargo en sus bienes para garantizar el crédito fiscal, sino, en la práctica nos consta, ausentándose y desapareciendo del ámbito de ubicación que la autoridad puede controlar. Lo cual implica una resistencia de hecho, al cumplimiento de lo resuelto. Es por ello que consideramos fuera de contexto, tratar de una resistencia de hecho en el caso que nos ocupa.

Ahora bien, si por resistencia jurídica debemos entender: acción o ejercicio de la misma, incurrimos en confusión también, dado la incongruencia en su planteamiento.

Volvamos para aclarar la confusión, al tradicional concepto de litigio que propone ser: " El conflicto de intereses calificado por la pretensión de una de las partes y la resistencia de la otra ".

En el apartado correspondiente, del presente trabajo, expusimos las razones que nos acercan a esa parte de la doctrina, no coincidente con el concepto tradicional de litigio.

Dijimos que asentiamos con quienes estiman elementos formales y no constitutivos del litigio, tanto a la exigencia como a la resistencia. En tal evento, aunque no del todo conformes, aceptaríamos que en el caso sujeto a estudio, existe una resistencia cuya naturaleza es formal o procesal. Sin embargo, partiendo de que el Dr. Armienta toma la noción de litigio sin hacer en el caso concreto una clara diferenciación entre sus elementos, ello nos lleva a suponer que esa resistencia es una de carácter sustantivo, a la

manera de Carnelutti, y no una formal; lo cual desde cualquier ángulo es un contrasentido, en tanto se maneja (ello se vió en la primera parte del análisis) primero como si se equiparase a un derecho subjetivo y posteriormente quiere dársele visos procesales.

También encontramos otro defecto en la exposición, en cuanto que, considerando que la exigencia y la resistencia son elementos formales del litigio (de lo plasmado por el Dr. Armienta y que ahora examinamos acepta tal condición) quien se resiste, para estar de acuerdo con tal noción, es el demandado y no el actor. Entonces, como es que en el llamado litigio fiscal, resulta al contrario; diciendo que quien se resiste es, el actor. A qué se resiste, nos preguntamos, si lo que pretende es vencer y obtener de otro. Esto, evidentemente confirma el contrasentido mencionado y prueba que no basta asimilar figuras que si bien pueden coincidir en algún aspecto, ello no garantiza su empleo en forma indistinta con el éxito esperado.

En otras palabras y resumiendo lo que parece proponer el jurista citado, tenemos: Por una parte, a la autoridad y por otra al particular; mediando un acto fiscal que, por su naturaleza ejecutoria, se cumple "a pesar de la resistencia del titular del interés cuya subordinación se pretende". De donde se infiere que, si hay una resistencia jurídica (no nos imaginamos una de otro tipo en tanto se utilizan los mismos elementos del litigio para el conflicto fiscal) mas ésta es vencida por el carácter ejecutorio del acto; dejando de existir entonces dicha resistencia.

En esta secuencia, si la resistencia jurídica ya no existe (es decir hubo tal circunstancia pero ya no la hay más) cómo es que luego se hace de una resistencia jurídica nuevamente (insistimos en que la resistencia a pesar de la cual se cumple el acto es una jurídica, porque la de hecho, lo dijimos con anterioridad, se puede dar haya o no derecho para resistirse), en razón o en función de qué se la atribuye.

Si lo que quiso decir fue que el particular tiene, un derecho procesal para tratar de impugnar un acto estimado ilegal, así tal cual, debió decirlo; porque de otro modo, a qué se va a resistir, si el acto ya se cumplió - según manifiesta a pesar de la resistencia del titular del

interés subordinado, como el tratadista referido le llama. El gobernado puede resistirse o no en la vía de hecho y no por ello conformarse con el acto que estima ilegal, haciéndolo valer así en su oportunidad. No es el cumplimiento del acto lo que a final de cuentas importa a quién se dirige aquél, sino la legalidad en el actuar del agente emisor, que se manifiesta en el acto emitido.

Finalmente, si la resistencia vista a la luz del concepto tradicional del litigio como su elemento constitutivo - ha sido vencida por el carácter que inviste al acto fiscal, y como tal aquélla va no existe, entonces lógicamente tampoco hay litigio.

Preciso es ahora, enfocar nuestra atención al objetivo que la pretensión procesal referida al derecho de acción en ejercicio, persigue.

Somos coincidentes con el Dr. Armienta, en cuanto que la pretensión aspira a la resolución del conflicto mediante la actividad jurisdiccional, mas afirmar que con ello se pretende obtener un fallo liberatorio o modificativo de la obligación fiscal acertada en sede administrativa, nos parece fuera de contexto, ya que el juicio de nulidad es vía para revisar si la actuación de la autoridad demandada se ajustó a derecho, pronunciándose dicho órgano jurisdiccional, sea, en el sentido de reconocer la validez del acto acertado o declarando la nulidad del mismo; y en último extremo, utilizando la terminología del tratadista en cuestión, señalando si la obligación ha nacido o no conforme a la ley. Mas de tal situación, a aquélla por la cual se obtiene la liberación o modificación de la obligación, media un gran trecho.

Creemos que la confusión proviene nuevamente del empleo desacertado para el conflicto fiscal, de aquélla noción privada de litigio. Veamos por qué.

Primero, estamos ciertos de que en el juicio de nulidad en materia fiscal, aquélla se referirá únicamente al acto, no a la obligación. Esto es, la sentencia emitida declarará, supuesto el caso, la nulidad de la resolución impugnada; no conteniendo declaración respecto de si la obligación se encuentra afectada de nulidad, que sea causa

para liberar al que se obligó. Conclusión: no se acciona para nulificar la obligación v. en consecuencia, liberarse de ella.

Segundo, en su forma más pura, si no es que la única, tenemos en materia tributaria una figura jurídica a través de la cual efectivamente se libera al contribuyente de su obligación: la exención. Mas esa liberación de la obligación tributaria, no corresponde a un mandato jurisdiccional, sino a la disposición expresa que respecto del caso especial hace la ley.

Tercero, tampoco es aceptable que por liberación o modificación de la obligación, entendamos las formas de extinción de la obligación tributaria, a saber: el pago, la prescripción, la compensación, la condonación v la cancelación. Ni aún en las circunstancias especiales que conforman tanto a la prescripción como a la cancelación, en cuanto que más que formas de extinguir la obligación, nos parecerían unas liberatorias de tal obligación porque en ellas, el cumplimiento de la obligación no se exigió oportunamente o por cuestiones de incosteabilidad o imposibilidad pecuniaria, la autoridad se abstiene de cobrar el crédito.

No obstante lo señalado, las dos figuras particularmente referidas, tampoco pueden darnos una idea liberatoria de obligaciones, ya que ni la prescripción (beneficio al cual incluso se puede renunciar) ni la cancelación, impiden el cumplimiento en términos reales de la obligación.

Asimismo, consideramos que, si la pretensión procesal del sujeto en quien incide el acto fiscal fuese efectivamente la de obtener un fallo liberatorio o modificativo de la obligación fiscal v no la de revisar a la luz del derecho, el accertamiento tributario, la conducta, el acto de la autoridad que emergió merced a la aplicación de la ley, sería entonces absurdo que la autoridad, mientras no hubieren caducado sus facultades, acertara, emitiendo un nuevo acto respecto de la misma situación contemplada en una resolución que, por defectos de fondo o forma, hubiese sido declarada nula; puesto que ello, en la primera hipótesis, equivaldría a determinar respecto de una obligación inexistente.

De igual modo, estimo que si el conflicto no se ciñese a analizar el contenido del acto, donde se refleja la actuación de la autoridad fiscal, se perdería el sentido de lo dispuesto en el artículo 215 del Código Fiscal de la Federación, que prohíbe, al contestar la demanda, cambiar los fundamentos de derecho del acto impugnado. Aun cuando, - vale decirlo - el Dr. Armienta Calderón asume que "... en el ámbito de la realización del derecho tributario, el litigio se traslada al proceso por el titular del interés cuya subordinación se pretende, con el objeto de que el órgano jurisdiccional anule, declarándolo ineficaz, el acto de accertamiento fiscal, así como el consecuente procedimiento de ejecución." (43), nos preguntamos, (dada su persistencia en trasladar la noción de litigio al conflicto fiscal a pesar de que asiente en la anulación del acto accertado) en el supuesto de que se anule el acto de la autoridad y entonces, con sus palabras, ya no se pueda exigir la subordinación del interés contrario, cuál sería la prestación que a favor del particular - éllo para estar acordes con el principio de reversibilidad presente en el litigio - tendría que entregar la autoridad, o cuál el interés que de la misma, quedara subordinado. Esto último, recordando lo antes dicho, respecto de las posibilidades que de acertar tiene la autoridad.

Si como hemos visto, la equiparación del litigio en su sentido privatista, al conflicto suscitado en materia fiscal nos crea, confusión por las características peculiares, delicadas y muchas veces sutiles tanto del derecho civil como del derecho fiscal que deben ser tomadas muy en cuenta para concertar su similitud, en la especie del conflicto que por virtud de ellos puede generarse, es menester, de mi parte, proponer la exclusión de la voz litigio, como si éste fuese el genero del conflicto jurídico: retomar el estudio, en las aulas, de aquéllos conceptos que por su uso indiscriminado - y entre ellos señalamos al litigio - distorsionan el verdadero significado de un sistema jurídico y de lo que efectivamente implica, sólo porque a través de las generaciones académicas y aquéllas de los profesionales del derecho en los foros, heredamos una voz que si bien nos condiciona para saber que el litigio es igual a pleito (y ello en su más amplio sentido) nos hace perder un enorme lazo que, de otro modo, permitiría vincularnos con el pasado, con el presente y con el futuro de nuestro derecho: con lo que somos y la razón de ello; con los creadores del derecho y su pensamiento; en fin, con todo aquéllo que nos hace ser mejores hombres. Si somos capaces de entender, podremos desarrollar el entendimiento).

(43) Armienta Calderón, Gonzalo M. Op. Cit. P. 124.

Asimismo, participarles de la inquietud para que se establezca en los planes de estudio de la licenciatura en derecho, una materia que podríamos denominar como mero provento. Derecho Procesal Administrativo y de tal modo, como estudiantes, estuviéramos posibilitados para su ejercicio va como abogados.

De realizarse tal objetivo, y en el tema particular que nos interesa, - el derecho procesal fiscal - creo lograremos incursionar en terrenos considerados ahora prohibidos para la mayoría de quienes ejercen la profesión de abogados, pues desconocido no es el que se tema asesorar un juicio en materia fiscal a solicitud del contribuyente; el que no existan, con sus excepciones honrosas, capacitados juristas defensores de los créditos fiscales y el que se vea, sin desmerecer los méritos propios, a quienes se dedican a la impartición de justicia en materia tributaria y a los pocos abogados que ejercen en ese campo, como una casta superior, fuera del alcance de los colegas de profesión.

Estas propuestas, que se verán reforzadas a lo largo del desarrollo del presente trabajo, tienen también como base, la experiencia personal que, estov en el deber de decirlo, produjeron la amarga automatización en mi función de abogado del fisco; actuando muchas veces, sin tener un claro concepto de las instituciones jurídicas tributarias en juego, y ello no sólo en cuanto al derecho sustantivo pudiera referirse, sino también por la solicitud con que se echaba mano de figuras procesales o sustantivas del derecho civil aplicándolas indebidamente; lo cual, además de los problemas provocados por el incorrecto acertamiento de la autoridad fiscal cuyo tratamiento se planteará más adelante, dieron por resultado una deficiente defensa respecto de los créditos fiscales, no obstante encontrarnos (en no pocas ocasiones) frente a otros abogados, asesores de los contribuyentes, también desconocedores de la materia.

Sin pretender minimizar los beneficios que reporta la instrucción académica relativa al derecho procesal civil, insisto en la necesidad de prestar atención al derecho procesal fiscal, independientemente del que pudiera prestarse al derecho procesal administrativo en general. Convencida estov de que instruyéndonos respecto del segundo y que es el que ahora nos interesa, trataríamos con mayor seriedad aquéllos conflictos en materia tributaria, susceptibles de solucionarse en la vía jurisdiccional, ampliándose el campo

de trabajo para los profesionales del derecho que, en su mayoría, abordan únicamente los conflictos de carácter civil y penal.

Previa la conclusión de éste apartado, con la propuesta de un concepto para el conflicto fiscal, considero necesario precisar que, ni desde el punto de vista histórico-jurídico, evolutivo, ni desde aquél estrictamente jurídico, encontramos razones suficientes para garantizar la subsistencia de la voz litigio en lo que a la conflictiva fiscal se refiere; ello, so pena de incurrir en graves confusiones que desdibujan la esencia de dos derechos por naturaleza distintos.

Controversia Fiscal. Especie del conflicto jurídico en general surgido por el acto de la autoridad que obró acertando merced a su potestad para ello y respecto del cual aduce el particular una ilegalidad que afecta su esfera jurídica sin derecho.

I.3.- La Noción del Derecho Fiscal, de las contribuciones o tributos y de los Impuestos en específico.

La actividad financiera del Estado Mexicano, se encuentra distribuida básicamente, entre tres Secretarías de Estado a saber: La Secretaría de Energía, Minas e Industria Paraestatal (antigua Secretaría del Patrimonio y Fomento Industrial [44]); La Secretaría de Programación y Presupuesto y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (45)

La actividad financiera, señala Rodríguez Lobato, citando al tratadista Rossy, es aquella desplegada por el Estado, "... consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades." (46)

Así, queda establecida la trilogía de las secretarías, en el despliegue de dicha actividad: una, la primera, encargada de la administración del patrimonio del Estado; otra, que planea el desarrollo económico y social, programa su financiamiento y autoriza los planes de inversión pública y, la última, avocada a la obtención de los recursos para el funcionamiento de la empresa.

Como los recursos económicos que el Estado requiere para el desarrollo de sus actividades, provienen de diversas fuentes de financiamiento, en consecuencia, corresponde al derecho financiero, "... el análisis y la evaluación del conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención por parte del Estado de todos los recursos económicos necesarios para la composición del Presupuesto Nacional." (47)

(44) Acosta Romero, Miguel. "Teoría General del Derecho Administrativo." Editorial Porrúa, S.A. 6a. Ed. México 1984. P.p. 110,111 y 112.

(45) De la Garza, Sergio Fco. "Derecho Financiero Mexicano." Editorial Porrúa, S.A. 13a.Ed. México 1985. P.p. 72 y 73.

(46) Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. P.3.

(47) Arrijo Vizcaino, Adolfo. Op. Cit. P. 12

Ahora bien, para el tema que nos ocupa, importa el tratamiento de esa fuente de financiamiento, constituida por la capacidad contributiva de los gobernados; esto es, aquella fuente de donde emanan los ingresos que el Estado recibe de los particulares, y que la doctrina denomina ingresos derivados, por no provenir del propio patrimonio estatal.

De este modo, "... todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes..." (48) constituye lo que ha dado en denominarse, materia fiscal.

Raúl Rodríguez Lobato, citando un criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala lo que por "fiscal" ha de entenderse.

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

Amparo en revisión 1601/33. José Yves Limantour. 29 de mayo de 1934. 5 votos. Ponente: José López Lira." (49)

El Fisco, dice el tratadista Sergio Francisco de la Garza, es la concreción jurídico económica del Estado. (50)

Por su parte, el Fisco es entendido por

(48) Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. P. 11.

(49) Idem. P. 11.

(50) De la Garza, Sergio Fco. Op. Cit. P. 71.

Arrijoa Vizcaino, como el órgano estatal encargado de la determinación, liquidación, administración y recaudación de los tributos. Esto es, la entidad gubernamental a la que corresponde la aplicación de los ordenamientos tributarios. (51)

De la conjugación que de tales elementos resulta, podemos adoptar las siguientes definiciones que, coincidiendo en su esencia, proponen un concepto de lo que el derecho fiscal es.

El Derecho Fiscal es, en concepto de Raúl Rodríguez Lobato, "... el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes." (52)

Arrijoa Vizcaino, define el Derecho Fiscal como, "... el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco." (53)

Finalmente, citado por el propio Rodríguez Lobato, De la Garza propone la definición del Derecho Fiscal, como "... el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación." (54)

De tales propuestas tenemos, entonces, que el objeto de estudio del Derecho Fiscal, lo constituyen los tributos o contribuciones, como les llama nuestra

(51) Arrijoa Vizcaino, Adolfo, Op. Cit. P. 18.

(52) Rodríguez Lobato, Raúl, Op. Cit. P. 13.

(53) Arrijoa Vizcaino, Adolfo, Op. Cit. P. 15.

(54) Rodríguez Lobato, Raúl, Op. Cit. P. 12.

Constitución en su artículo 31 fracción IV. v las relaciones jurídicas que de aquéllas pudieran derivar.

Así precisado, el objeto, a cuyo estudio se avoca la disciplina del Derecho Fiscal, toca preguntarnos si las voces tributos, contribuciones e impuestos podemos considerarlas como sinónimas: o si por el contrario, guardan características que por serles propias, impiden la identificación en su concepto.

Con una intención primaria, diríamos que las voces, tributos e impuestos adquieren sinonimia, porque ambas nos dan la idea de exigencia en la prestación pecuniaria, que se hace al gobernado por parte del Estado, de esa entrega forzosa de una parte del tesoro personal, que es inevitable y que nos sugiere casi una representación desvalida del sujeto obligado, frente a quien le exige el desprendimiento; esto es, dar aunque no se quiera. Y ocurre así con dichas voces, tanto por sus antecedentes históricos, Precortesianos y posteriores a la Conquista, como por el juicio que en su mayoría se forma, los sujetos de ese Ente Ideal: ser constreñido a entregar parte de su riqueza, por sobre su capacidad volitiva.

Mas, quién no ha escuchado hablar en su respectivo ámbito, de los contribuyentes y de las contribuciones; identificándose a aquéllos, sin reparar en particularidades, como los sujetos obligados al pago de los impuestos y entendiendo por las segundas, unas veces la contraprestación por el uso de servicios inherentes al Estado, y otras más, la prestación que en concepto de pago del impuesto mismo, se le exige entregar, al administrado.

Entonces, son asimismo, las contribuciones y los impuestos o tributos, términos equivalentes?: las primeras se agotan en los segundos? o, como dijimos antes, abarcan también las contraprestaciones por el uso de servicios?. Y, finalmente, el vocablo contribución, acaso insinúa que las prestaciones se efectúan de manera voluntaria, desprovistas de elemento coactivo alguno y merced a la plena conciencia del individuo que valora su necesidad para el cumplimiento de los fines estatales?. serán consideraciones, éstas últimas, las que nos lleven a concluir en su disimilitud con los tributos o impuestos?.

Para el cometido que ahora nos atañe, esto es, la respuesta a nuestras interrogantes, tomemos la expresión del pensamiento que, autorizados juristas, vierten en el campo de tales planteamientos.

" La terminología en materia de tributos es promiscua y se presta a confusiones.

Nuestra Constitución, en su Art. 31, fracción IV, habla de contribuciones en forma que engloba sus tres especies: impuestos, derechos y contribuciones especiales. El CFF 1981 utiliza el vocablo 'contribución' como equivalente al de tributo.

... La palabra contribución, en México, alude al género: tributo. " (55). Señalamientos todos ellos, efectuados al punto que nos ocupa, por el maestro Sergio Francisco de la Garza.

A su vez, el Dr. Briseño Sierra, estima a la contribución como el pago de la cuota destinada a cubrir el gasto o cargas del Estado, cuyo antecedente ideológico inmediato, lo constituye el repartimiento entre los asociados o miembros de una sociedad, sea civil o política, del monto de las erogaciones requeridas en la consecución de los fines para los cuales fue establecida, precisamente, la asociación. (56)

Y, como una sutileza gubernamental, nacida en el movimiento revolucionario de Francia, califica el Lic. Luis Pazos a esa mutación del término tributo por el de contribución; ello, con el objeto de que la aportación a los gobiernos se entendiera como algo voluntario y desprovisto de la violencia, fuerza o intimidación que, caracterizaba en mucho, a los impuestos o tributos. (57)

(55) De la Garza, Sergio Fco. Op. Cit. P. 317.

(56) Briseño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal." Op. Cit. P.p. 23 y 24.

(57) Pazos, Luis. " Los Límites de los Impuestos." Editorial Diana, S.A. 6a. Ed. México, 1989. P. 45.

Tenemos entonces que:

Primero, en el sistema jurídico tributario mexicano, las voces contribuciones y tributos, efectivamente son términos considerados por la doctrina y la legislación, como sinónimos.

Segundo, la Norma Fundamental de los Estados Unidos Mexicanos, emplea la voz, contribuciones, para referirse a los ingresos que la materia fiscal comprende.

Tercero, de la afirmación contenida en el punto inmediato anterior desprendemos que, las contribuciones o tributos, son el género de las especies denominadas, impuestos, derechos y contribuciones especiales.

Cuarto, podemos en consecuencia señalar que, todo impuesto es una contribución, mas no toda contribución es un impuesto.

Quinto, por su significación democrática, la palabra contribución está más acorde con las cualidades del Estado de Derecho, en tanto que, la aportación exigida al gobernado se efectúa con base en criterios de justicia, como el atinente a su capacidad contributiva; trocando la dura imagen de imposición presente en el tributo, por una más delicada que propone el que, el particular, verdaderamente contribuye, para la realización de las atribuciones estatales. (58)

Sexto, no obstante la sutileza presente en la voz, contribuciones, dista mucho (en su concepto) de ser una aportación voluntaria del gobernado; dado que, si bien, existen límites al ejercicio del Poder Tributario (en beneficio del que habrá de tributar), su expresión en el establecimiento del tributo o contribución, lleva implícita la característica de la coactividad.

(58) De la Garza, Sergio Fco. Op. Cit. P.p. 203 y 204.

Luego entonces, por contribuciones o tributos, debemos entender:

La "...prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo 'S. " (59)

Efectuado este modesto y somero análisis de los aspectos elementales que nos integran al conocimiento del Derecho Fiscal, toca en turno, examinar brevemente a esa especie del género contribuciones que, no sin razón, es considerada por la doctrina como la más importante: Los impuestos.

En su perspectiva histórica, la figura de los impuestos ha sido, tanto muestra e instrumento de dominio, como factor e incentivo para el cambio social. Prueba de ello, dice el jurista Flores Zavala citado por el maestro Johnson Okhuysen, lo son, en el contexto de los estados modernos: la revolución inglesa de 1640; la revolución norteamericana; la revolución francesa y la revolución rusa -- entre otras -- que tuvieron como característica común para su gestación, lo intolerable del exceso impositivo. (60)

Y fuera del marco estrictamente europeo, esto es, ubicados en los antecedentes y momento mismo de nuestro nacimiento como grupo étnico, social y político nos atrevemos a señalar que la figura tributaria en cuestión no sólo fue importante para la realización de tales acontecimientos, sino determinante para ello.

En efecto, desconocido no es el que, dentro de la administración pública azteca los tributos ocupaban un sitio preponderante (61), y comprendidos en aquéllos, los impuestos -- mayoritariamente en especie -- objetivaban el grado de dominio mexicana sobre los demás pueblos.

(59) De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. P. 318.

(60) Johnson Okhuysen, Eduardo Andres, "Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal." Editorial PAC, S.A. de C.V. México. P.p. 5 y 6.

(61) Margadant S. Floris Guillermo. Op. Cit. P. 21.

Lo que en su concepto moderno identificamos como potestad tributaria, era detentada por el emperador, en cuanto que los nobles a quienes el pueblo debía entregar los tributos, nunca cobraban éstos en nombre propio, sino como representantes del soberano. (62) Ello, bajo un sistema impositivo excesivo que, si bien en sus inicios fue prueba y sustento del poderío mexica, más tarde se convirtió en la causa primera de su destrucción, al encontrarse con la resistencia de la antigua República de Tlaxcala así como de la región purépecha y la rebelión de los sometidos al tributo.

" Mientras el rey -Moctezuma- se elevaba a la dignidad de un dios, los vasallos descendían a un nivel infrahumano, se había divorciado de su propio pueblo, y los subyugados de otros países no eran más que eso: subyugados y tributarios. " (63)

Así lo hicieron saber a los enviados tlaxcaltecas, quienes pretendieron negociar con el rey mexica: " 'Los mexicanos, insolentes con la prosperidad (de Tlaxcala), respondieron que el rey de México era señor universal del mundo y de todos los nacidos vasallos, y que como tales debían los tlaxcaltecas darle la obediencia y reconocerle con tributo como las demás provincias...' " ello, so pena de ser arrasados. La intimidación obtuvo respuesta: " '... Tlaxcala no os debe vasallaje, ni desde que sus progenitores salieron de las partes septentrionales a habitar esta tierra han reconocido jamás los tlaxcaltecas con tributo a algún príncipe del mundo...' ". " (64)

En estas circunstancias, encuentra Dn. Hernán Cortés lo que habría de convertirse posteriormente en la Nueva España; y es precisamente, la protección ofrecida por el conquistador al pueblo de Cempoala contra los recaudadores de impuestos mexicas -que en presencia aquél pretendían cobrarlos-, el acontecimiento donde se da el primer gran paso rumbo a la conquista, al sembrar el temor del Imperio, por tan semejante desafío: "...y por dioses los tomaron con el nombre de teules." (65)

(62) Margadant S. Floris Guillermo. Op. Cit. P. 21

(63) Romero Reséndiz, Alfonso. "Lo de Tlaxcala". Editorial B. Costa-Amic. México, 1974. P.p. 72 y 73.

(64) Idem. P. 28.

(65) Idem. P. 133.

De este modo, el fin de las grandes civilizaciones, romana, griega y egipcia (66), se repitió en la historia del Imperio Mexicano, teniendo como causa común, el desbordamiento en el ejercicio de la presión tributaria.

En el derecho novohispano, al que va hemos hecho referencia en otro apartado, existieron figuras e instituciones de tributación peculiares, creadas para allegar de fondos al erario.

Entre las que estimamos más importantes tenemos: (67)

a) La venta de oficios municipales.

b) La institución llamada "reducción de indios" a través de la cual se les incorporaba a la economía de la Corona, habilitándoles con ello para el pago de tributos.

c) La encomienda, mediante la cual se proporcionó, en su fase inicial y media, el beneficio indirecto a la Corona de la incorporación indígena a la economía colonial. Y en el declive de su funcionamiento, la creación de un impuesto sobre la encomienda, que reclamaba del encomendero, parte de los tributos por él cobrados.

d) Los repartimientos, sistema de prestación de servicios personales a que eran sometidos los indígenas y que hacía nacer para el colonizador, la obligación de pagar anualmente al fisco, un peso de oro por cada uno de aquéllos.

e) El establecimiento de impuestos directos a la minería, en especie.

f) El impuesto religioso, denominado "Limosna de la Santa Bula de Cruzada" que se asemejaba más a un derecho, en cuanto que quien lo pagaba, adquiría una contra prestación como, por ejemplo, la dispensa para comer carne en cuaresma.

(66) Pazos, Luis. Op. Cit. P.p. 43 a 59.

(67) Margadant S. Floris Guillermo. Op. Cit. P.p. 57, 67, 69, 89, 91.

g) Los impuestos a cargo del clero como la "mesada" y la "media anata eclesiástica" que pagaban los recién nombrados clérigos.

h) Y finalmente, los impuestos relacionados con el comercio, como los relativos a la importación de vinos y expendio de pulque. (68)

Lo anterior, nos permite concluir en la trascendencia indiscutible de los impuestos dentro de la organización social en general (antigua, moderna o contemporánea y más o menos compleja); participando de la opinión que considera a los mismos, hoy día, como los ingresos tributarios más importantes.

Antes de proponer una definición que resulte ilustrativa en cuanto a lo que por impuestos ha de entenderse en el sistema tributario mexicano, retomemos en breve comentario aquella expresión de la soberanía estatal que es, precisamente, sustento de las contribuciones en términos generales y consecuentemente lo es también del impuesto en específico: el Poder Tributario del Estado.

Recibe el nombre de Poder Tributario, dice el Dr. Sergio Fco. de la Garza, "... la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas." (69)

Y tal Poder Tributario, se ejerce a través de los tres Poderes de la Unión, en sus funciones de legislación en materia tributaria; aplicación de las leyes impositivas y proveimiento en la esfera administrativa a su exacta observancia con facultades de jurisdicción para dirimir las controversias suscitadas entre la Administración y el gobernado, merced a la aplicación de dichas leyes y, finalmente, en el control de la legalidad y constitucionalidad de la actuación de cualesquiera de los tres poderes, en relación con la materia en comento. (70)

(68) Margadant S. Floris Guillermo. Op. Cit. P.p. 91 y 92.

(69) De la Garza, Sergio Fco. Op. Cit. P. 203.

(70) Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. P.p. 6, 7 y 8.

Señalado lo anterior, vamos al concepto mismo del impuesto.

El impuesto, expresa Rodríguez Lobato, "... es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato." (71)

A su vez, De la Garza propone la siguiente definición: " El impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos." (72)

Conforme a los elementos de los dos juicios que anteceden, tenemos entonces que el impuesto es la obligación a cargo del contribuyente de desprenderse de parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregársela al Estado (73), acorde con los ordenamientos legales respectivos.

Como obligación ex-lege que es, surge merced a la conjunción de un presupuesto establecido en la Ley y un hecho de la vida real que se ajusta a la hipótesis claramente definida.

Y finalmente, como lo indica la primera definición arriba citada, la obligación que deriva del impuesto no implica para el Estado contraprestación alguna en favor del contribuyente, en cuanto que la obligación de pagar el impuesto y la actividad que desarrolla el Estado con el monto del mismo, son independientes.

Ahora bien, en el entendido de que para la validez constitucional de los impuestos es necesario, además de su establecimiento en la ley, debida proporcionalidad y equidad de los mismos y estar destinados al gasto público, el

(71) Idem. P. 61.

(72) De la Garza, Sergio Fco. Op. Cit. P. 364.

(73) Arrijoja Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit. P. 241.

señalar sus elementos esenciales como en el caso lo son: el sujeto, el objeto, la base, tasa y época de pago, cuya exposición se impone para completar el tratamiento en este trabajo del tributo en comento, toca, previo a tal cometido, definir brevemente la estructura de la norma jurídica tributaria.

Como toda norma jurídica, la tributaria consta de tres elementos.

- a) Una hipótesis o presupuesto de hecho.
- b) Un mandato.
- c) Una sanción.

El presupuesto de hecho, conocido también como "hecho tributario" en cuanto abarca las tres especies de tributos y como "hecho imponible" si se refiere al presupuesto del impuesto, puede ser definido como: la relación abstracta de hechos de cuya concreción derivan determinadas consecuencias jurídicas (74) que, en el caso del tributo que nos ocupa, se traducirían esencialmente en el nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar el impuesto.

Ahora, para que la obligación de pagar el tributo nazca, es necesario que se produzca en el mundo fenoménico un hecho que se ajuste a la hipótesis prevista en la norma. Y a tal hecho de la vida real, la doctrina le reserva el término de "hecho generador" con el que usualmente le identifica.

Por hecho generador, dice el Dr. De la Garza, debemos entender "... el hecho fenoménico producido en la realidad, que por acomodarse a la hipótesis o presupuesto establecido en la norma tributaria, genera el tributo..." (75)

Por último veamos en qué consiste o qué es menester entender por objeto del tributo, dado que tal término es frecuentemente confundido con el objeto de la

(74) De la Garza, Sergio Fco. Op. Cit. P. 410.

(75) Idem. P. 412.

obligación tributaria, restando claridad a ese elemento esencial del impuesto que con el mismo nombre se identifica; esto es, el objeto del impuesto, al que en breve nos referiremos concretamente.

El objeto del tributo, no se refiere al objeto presente en cualquier vínculo obligacional como la prestación consistente en un dar, hacer o no hacer, sino "... a la manifestación de la realidad económica que trata de someterse a la imposición, v.gr., la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios." (76)

Consecuentemente, el juicio vertido en relación con el objeto del tributo que resulta aplicable para lo relativo al objeto del impuesto, no debe confundirse con la prestación de dar, consistente en el pago del tributo, a que se refiere la obligación tributaria sustantiva.

Precisado lo anterior y para concluir este apartado, hagamos, como antes se dijo, la somera relación de los elementos esenciales atinentes al impuesto.

El objeto.- En cuanto hace al objeto del impuesto, señalamos ya que el mismo se refiere a la realidad económica sujeta a imposición, como puede ser la relativa a la renta obtenida por productos del trabajo, del capital o merced a la realización de actividades diversas; a las manifestaciones objetivas y aisladas de riqueza o capacidad contributiva --impuesto sobre uso o tenencia de vehículos--; al consumo de bienes o servicios, etc. Precisando el presupuesto de hecho o hipótesis legal, tal objeto. (77)

Los sujetos.- En sentido amplio, los sujetos de la obligación tributaria lo serán, por una parte, el Estado quien tiene derecho a exigir el pago del tributo y por otra, el gobernado que conforme a las leyes tributarias deba pagarlo. En sentido estricto, el sujeto del impuesto, será aquél que ubicado en la hipótesis legal tributaria o hecho

(76) Idem. P. 417.

(77) Cortina, Alfonso, "Curso de Política de Finanzas Públicas de México". Editorial Porrúa, S.A. 1a. Ed. México 1977. P.p. 117 y 118.

imponible. concrete su realización quedando así obligado al entero del impuesto correspondiente.

La base imponible.- Es "... la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto..." (78)

La tasa.- " Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria..." (79); y es aplicando la tasa a la base imponible como se obtiene el importe o cuota del impuesto.

El monto.- Es "... la cantidad líquida que el fisco tiene derecho a percibir una vez que se ha cuantificado debidamente la obligación tributaria." (80)

(78) Quintana Valtierra, Jesús. Rojas Yañez, Jorge. "Derecho Tributario Mexicano". Editorial Trillas, S.A. de C.V. 1a. Ed. México 1988. P. 64.

(79) Idem. P. 64.

(80) Idem. P. 64.

I.4.- El control jurisdiccional.

Para cualquiera de nosotros, la voz "control" resulta familiar en el manejo cotidiano del idioma y su invocación nos sugiere de inmediato la idea de sujeción, dirección, gobierno, dominio y aun otras no menos importantes como las de examen o revisión.

En el campo del derecho la misma voz cobra particular importancia, en cuanto se constituye incluso en garantía de la sumisión del Estado mismo, a través de los sistemas de orden político y de justicia.

Controlar, en sentido jurídico, señala el Dr. Briseño Sierra "... es ajustar, es aplicar una medida posterior para adecuar un acto al principio fundamental." (81).

Los tipos de control que la doctrina establece presentan una amplia gama de referencia, de modo que, por su objetividad y fácil comprensión, nos inclinamos por aquella clasificación que propone la operación del control en dos órdenes: uno de fijación a priori y otro de ajuste a posteriori. (82)

A través del primero de los mencionados, se establecen principios o fundamentos; con el segundo, se instituyen medios o instrumentos que garantizan la observancia de tales principios, cuando el control primario ha sido desbordado o como verificación de la regularidad en la observancia.

El control de fijación a priori es, en nuestro país y en su sentido más amplio, el control constitucional, en tanto la Ley Fundamental es el continente de "... bases positivas, que suelen llamarse principios dogmáticos, porque representan las determinaciones indiscutibles, las puntualizaciones primarias inatacables (pero no inmodificables)." (83)

(81) Briseño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal". Op. Cit. P. 39.

(82) Idem. P. 39.

(83) Idem. P. 39.

Tocante a dicho aspecto, el tratadista Arturo González Cosío, propone una clasificación que estimamos importante en su rubro e interesante en su contenido: el control constitucional de los actos del Poder Público.

Un primer control, en esencia político, señala el autor mencionado, lo es el procedimiento de promulgación de las leyes previsto por el artículo 71 constitucional y para el cual se requiere la intervención de los poderes Ejecutivo y Legislativo, cuyas intervenciones respectivas están encaminadas a la defensa de la constitucionalidad. (84).

Un segundo control, continúa, lo constituye la obligación de los Secretarios de Estado, Jefes de Departamentos Administrativos y demás funcionarios a que se refiere el artículo 93 de la Constitución, de comparecer ante el Congreso para explicar los objetivos, consecuencias y utilidad pública que, de las iniciativas de ley originadas en sus instituciones, se pretendan. (85)

Y un tercer control, finaliza, aun cuando complemento del anterior, es la comparecencia de los Secretarios responsables --en su caso-- tanto de la ley de ingresos (Secretario de Hacienda y Crédito Público) como de los proyectos del presupuesto de egresos - (Secretario de Programación y Presupuesto) de acuerdo con lo que al efecto dispone el artículo 74 fracción IV de la Ley Fundamental. (86)

Desde otra perspectiva, aunque compartiendo la misma esencia, el Dr. Briseño Sierra acentúa la condición de los dogmas constitucionales mediante un enfoque -- plausible consideramos-- que conjuga, tanto el elemento Poder, como el elemento gobernado.

En materia tributaria, expone nuestro autor, el dogma del tributo hace saber el contenido y alcance

(84) González Cosío, Arturo. "El Poder Público y la Jurisdicción en Materia Administrativa en México". Editorial Porrúa, S.A. 2a. Ed. México 1982. P. 65.

(85) Idem. P. 66.

(86) Idem. P. 66.

primario de la contribución; es innegable el deber del tributo, mas el mismo está sujeto a los términos en que se encuentre redactado el principio constitucional. Tal es el primer aspecto, en la faz a priori del control. (87)

A ese primer momento, le sucede el de las condiciones objetivas que habrán de observarse en el desenvolvimiento del principio; esto es, la delimitación de circunstancias bajo las cuales deberá desarrollarse aquél, a través de preceptos con idéntica jerarquía a la del dogma del tributo (88), como en el caso lo sería el artículo 28 de nuestro Ordenamiento Supremo.

Una segunda clase de condicionamiento constitucional, continúa el expositor en comentario, es de tipo orgánico y procedimental, al preverse en la fracción VII del artículo 73 constitucional, la facultad exclusiva del Congreso para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto, lo que excluye de la atribución para dictar leyes en materia tributaria, a cualesquiera otra autoridad (89); sin perjuicio claro está y en ello se complementa el esquema del control propuesto por González Cosío, del derecho que compete al Ejecutivo para iniciar leyes o decretos.

Asimismo, la estructura federal delimita la competencia tributaria mediante diversos preceptos (artículos 73 fracción XXIX, 131, 117, 118) cuyo contenido trasciende hasta el control del principio fundamental.

Con esta evocación de los rasgos generales que invisten al control apriorístico, nuestro examen del llamado control a posteriori redundará en mejor claridad y significado, en cuanto la insuficiencia del primero merced a su transgresión por el elemento humano y su calidad de estático y unilateral, dice el Dr. Briseño Sierra (90), hacen necesario un control dinámico cuya practicabilidad sea real.

(87) Briseño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal". Op. Cit. P.p. 40 a 44.

(88) Idem. P. 42.

(89) Idem. P. 43.

(90) Idem. P.p. 47 a 51.

La premisa del control a posteriori, la encontramos en la estructuración de los derechos fundamentales de los individuos y de los grupos sociales (garantías individuales y sociales) que constituyen un cerco defensivo e intraspasable para el sujeto y al mismo tiempo implican la delimitación de los atributos de la autoridad. (91)

Sin embargo, el efectivo control a posteriori, el paso de la definición a la instrumentación, se encuentra en las disposiciones dinámicas cuyo contenido garantiza los derechos de instancia: a saber, el derecho de petición --artículo 8o constitucional-- y el de acción --artículo 17o. del mismo Ordenamiento (92).

Es mediante el derecho de instancia que se dota al sujeto de la posibilidad y oportunidad jurídicas para alcanzar sus fines constitucionales; al instar es que hace efectivas sus garantías más apreciables; la posibilidad de defensa que se le atribuye a través del derecho de instancia y de su ejercicio mismo, se traduce en verdadero control de los abusos, errores o desvíos respecto de los principios fundamentales. (93)

Entonces podemos entender al control jurisdiccional, como la vía caracterizada por la instrumentación de un proceso, mediante el cual, el órgano facultado para administrar justicia resuelve el conflicto jurídico sometido a su conocimiento a través de un acto que, investido de imperio suficiente, resulta vinculativamente obligatorio para las partes; ello con el fin "... de realizar la vigencia efectiva de la norma jurídica violada o desconocida..." (94)

Finalmente y para concluir con ello este apartado, consideramos de importancia hacer una breve reflexión en cuanto a esa forma del control que, para el acto de accertamiento fiscal impera: la justicia administrativa.

(91) Idem. P.p. 50 y 51.

(92) Idem. P.p. 51 y 52.

(93) Idem. P.p. 51 a 53.

(94) Becerra Bautista, José. "El Proceso Civil en México". Editorial Porrúa, S.A. 10a. Ed. México 1982. P. 7.

Contemplada como una forma de control jurisdiccional de la legalidad de los actos administrativos. la justicia administrativa es definida como: "... la función ejercida por ... tribunales sobre materias administrativas ... para examinar los actos de la administración'.3 " (95)

Ahora bien, la justicia administrativa no es ejercida en nuestro país únicamente por tribunales formalmente adscritos al Poder Ejecutivo, sino en general, por órganos jurisdiccionales con independencia de su adscripción formal. (96)

El concepto de justicia administrativa abarca --en opinión de los juristas de la materia y somos coincidentes con ello--, no sólo el ejercicio propiamente de la función jurisdiccional. Para realmente entender a la justicia como tal, en el caso que nos ocupa, es menester comprender también en ella, los procedimientos que forman parte de la vía de autocontrol o control interno gubernativo: mismo que, en materia tributaria, se identifica como la fase oficiosa del procedimiento fiscal.

No escapa a nuestro campo de visualización el que, buena parte de la doctrina considere precisamente a tales procedimientos de autocontrol, como obstáculos procedimentalizados para evitar llegar a la revisión jurisdiccional (97); cuando que, otra estimable fracción doctrinaria, supone incompleta la noción de justicia si se carece de tales instrumentos de revisión interna.

Sin que lo anterior implique iniciar discusión del tema, nos limitaremos a señalar el que, tanto una como otra postura ofrecen razonamientos parciales en su sustentación, y ello, más que volverlas irreconciliables en sus extremos, las torna en complemento si se analizan objetivamente sus bondades.

(95) Ovalle Favela, José. "Temas y Problemas de la Administración de Justicia en México." Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1a. Ed., México, 1982. P. 235.

(96) Idem. P. 235.

(97) González Pérez, Jesús. "Administración Pública y Libertad." Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Serie G: Estudios Doctrinales 2. México, 1971. P. 67.

Esto es, en el mejor de los casos, encauzando nuestra atención hacia quien se hace cargo de ejercer o pedir el control: el elemento humano; sea autoridad o particular para que con base en las fallas inherentes a su condición de tales, se instrumente de mejor manera el control, tomando muy en cuenta la experiencia que las posturas contrapuestas arrojan en la práctica, más que la importación de figuras cuya validación pertenece a un ámbito jurídico por hoy ajeno al nuestro donde la calidad del control obedece en mucho al de sus ejercitantes. Ni una ni otra es buena o mala, sólo más o menos eficaz, según el propio contexto en que se desarrolle.

Insistimos, la noción de justicia administrativa es extensiva a los procedimientos de autocontrol previstos en los ordenamientos legales mexicanos, mas ello no implica --y esto conforme a los mismos en cuanto preveen el agotamiento optativo de las vías de control interno-- el que en el evento de no resultar obligatoria la revisión por parte de la autoridad misma, nuestro concepto de justicia resulte inexistente.

I.5.- El proceso como posibilidad jurídica del Estado, para la solución de un conflicto jurídico.

Atender en la doctrina la naturaleza jurídica del proceso es, indudablemente, labor intensa, por cuanto que las teorías realizadas a ese respecto ofrecen múltiples perspectivas en su seguimiento que, por una parte, ya han sido abordadas y aceptadas o bien desvirtuadas y por otra, requerirían de mayor profundidad en su análisis para proceder a exponerlas, desbordando el cometido del presente trabajo.

En razón de lo anterior, optamos por tocar un aspecto del proceso que en lo particular nos resulta interesante y, consideramos, congruente con el tratamiento que del Estado y sus órganos se ha efectuado a lo largo de este capítulo. La actuación del ente estatal, a través del proceso.

Existen indicios para suponer que, en los orígenes remotos del proceso, los particulares acudían a la fuerza física como medio para hacer valer sus intereses lesionados, mas luego, al darse cuenta de los riesgos que implicaba la autodefensa, se dieron a la tarea de combatirla proponiendo el acuerdo entre las partes para la composición voluntaria y finalmente, sometiendo la solución del conflicto a la decisión de un tercero. (98)

En el estado de derecho moderno, el conflicto jurídico se presenta como un fenómeno anormal que compromete la vida jurídica y la paz pública, por su manifestación (99); para la consecución de los fines del Estado --que no pueden ser distintos ni superiores a la persona humana-- (100) es menester que dicha paz se mantenga, pues no podría comprenderse el desarrollo en un ambiente de caos e inseguridad permanentes, razón que hace necesario el restablecimiento del orden jurídico violentado.

(98) Alcalá-Zamora y Castillo, Niceto. Op. Cit. P. 30.

(99) Fraga, Gabino. Op. Cit. P.p. 34 y 35.

(100) Pazos, Luis. Op. Cit. P.p. 30 a 34.

La evolución estatal, toma en consideración los efectos primitivos que del empleo de la autotutela derivan; evidentemente tal forma de restablecer los intereses lesionados de los sujetos, no le fue propicia en su desarrollo, por lo que la prohibición de dicha práctica queda establecida, en el caso nuestro, a través de la Norma Fundamental, en específico, mediante su artículo 170.

El precepto a que hemos aludido es, la garantía a la persona de que cualesquiera sujeto no dotado de facultades para administrar justicia, estará impedido para imponer su decisión, sacrificando el interés ajeno o ejerciendo violencia en el reclamo de su derecho; una cortapisa a la actividad de los órganos estatales; el derecho para acceder en la vía preestablecida y legal, al logro de sus fines lícitos (derecho de acción), pudiendo actuar si su esfera jurídica es transgredida (101) y la manifestación de un atributo de la Soberanía del Estado, como lo es la potestad jurisdiccional que se verifica a través del proceso.

Como resulta manifiesto, el proceso del que hablamos no es sino el jurisdiccional y habrá éste siempre que un órgano con facultad de jurisdicción, entra en actividad (102) (comprendidos en esto el Poder Ejecutivo y el Legislativo).

Por jurisdicción entendemos, "... la facultad de decidir, con fuerza vinculativa para las partes, una determinada situación jurídica controvertida." (103). Y del carácter de quien pronuncia la decisión, el Estado, (a través del órgano competente) por cuyo imperium se resuelve el conflicto, es que los efectos de la vinculación resultan obligatorios y efectivos, mediante la coacción --como esencia de la potestad para ejecutar lo resuelto-- a fin de lograr el restablecimiento en su vigencia a la norma jurídica violada. (104)

En suma, y tomando al efecto la opinión del

(101) Briseño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal". Op. Cit. P.p. 50 a 52.

(102) Pallares, Eduardo. Op. Cit. P.642.

(103) Becerra Bautista, José. Op. Cit. P. 5

(104) Idem. P. 6.

Dr. Niceto Alcalá-Zamora y Castillo, el tercero imparcial que decide el conflicto (órgano jurisdiccional) mediante el proceso, debe ser más fuerte que las partes enfrentadas para, llegado el caso, imponer su decisión coactivamente frente al desconocimiento o desobediencia de dichas partes. Por eso, la jurisdicción, --expresa nuestro autor-- se vincula al Estado como quien la ejerce a través de los órganos correspondientes, y reputada como un atributo de la soberanía. (105)

Ahora bien, siguiendo la línea propuesta y sólo a manera de complemento, nos parece que, para el caso, resulta conveniente mencionar la postura que concibe al proceso como una serie de actos proyectivos; ello por tres motivos: uno, la clasificación preliminar y relativa (aclara el Dr. Briseño Sierra) del proceso como una institución jurídica (no hacemos referencia aquí de la tesis expuesta por Jaime Guasp); dos, porque el enfoque institucional establece el carácter del proceso, no como un mero procedimiento en la solución de un conflicto o en la satisfacción de pretensiones, sino como el enlace entre lo que es esfera pública y privada, permitiendo la repercusión jurídica recíproca; y tres, por la propuesta de una definición del proceso, atendiendo a lo que, en un compuesto de elementos y estructura, da la sustancia del primero: los actos proyectivos --sus elementos-- y la serie --su estructura--.

El proceso, pertenece al esquema general de las instituciones --indica el maestro Briseño Sierra--, va que como sucede con otras formas jurídicas institucionales toma la afectación de un estatuto personal, para elaborar un conjunto en que las reglas públicas (o heterónomas) y las privadas (o autónomas), repercutan recíprocamente, propiciando una reproducción vitalizante del derecho; por ello, el proceso no es, a guisa de los contratos, mera construcción (106) así de simple y llana.

Esto es, como institución, el proceso representa un modelo de construcción normativa, donde por virtud de la alteración del estatuto personal se combinan

(105) Alcalá-Zamora y Castillo, Niceto. Op. Cit. P. 14.

(106) Briseño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal." Op. Cit. P.p. 106 y 107.

disposiciones heterónomas con otras autónomas, para lograr una indefinida repercusión de consecuencias. (107)

Para que en lo jurídico haya algo institucional (dado la promiscuidad en el uso común y político de la palabra), es menester el contraste frente a lo no institucional, es decir, frente a lo que no presenta esa combinación de normas heterónomas con otras autónomas, en repercusión recíproca. Así se delimita lo que es y lo que no es institución. (108)

Ahora bien, cuando se hace necesario el que la construcción jurídico normativa autónoma, repercuta en la normatividad pública, es requerido un puente de comunicación entre ambas; y si como vimos antes, la institución es la forma jurídica que afecta el estatuto personal para obtener la recíproca repercusión, será entonces --en el caso que nos ocupa--, ese estatuto personal el instrumento de enlace para dicha repercusión y por ende, objetivo de la institucionalización. (109)

Entonces, si la construcción jurídico normativa denominada proceso, afecta el estatuto personal mediante la determinación de las partes, concluimos en la institucionalidad del mismo. (110)

" Por lo mismo que el derecho privado no puede entenderse como normatividad heterónoma, como imposición de un sujeto sobre otro, porque el titular de una pretensión privada no puede apelar a la normatividad pública, a la fórmula de constreñir la voluntad ajena, a la coacción jurídica o a la compulsión legal por su propia mano, es por lo que convenio, acuerdo y contrato se encuentran aislados en su ámbito privado. La violencia aquí sería salir del derecho y entrar en los hechos físicos. Así pues, no es del derecho privado, sino del público, como es la disposición del artículo 17 de la Constitución mexicana, que los particulares pueden acudir a la autoridad, demandar de ella la intervención indispensable para inclusive, hacer un proceso sin intervención del Estado, lo que no pueden, es ejecutar la

(107) Idem. P. 108.

(108) Idem. P.p. 108 y 109.

(109) Idem. P. 109.

(110) Idem. P. 109.

sentencia sin la anuencia de éste. Se puede pensar y pedir que el tribunal arbitral ejecute, pero si el estado no lo consiente, la fórmula será impracticable". (111)

El párrafo que recién hemos transcrito, resume con objetividad la nota institucional del proceso, la capilaridad del estatuto personal para obtener esa repercusión de la que ya se ha tratado. Sin embargo, advertimos un aspecto con el cual no estamos particularmente conformes, por lo siguiente.

El proceso que nuestro autor refiere como "realizado sin intervención del Estado" es, inferimos, el llamado juicio arbitral. Ahora bien, si el mismo es un proceso y como tal su esencia está constituida por, en sus propios términos, la suma de actos de una serie convergente (este punto se retomará más adelante con mayor amplitud), esto es, que tienda hacia un límite que será, la adición total de dicha serie, el Valor definido, es decir, la Suma o Sentencia en términos procesales, cómo es que el Estado no toma parte en el proceso si, precisamente, es una potestad del ente (y ello se desprende tanto del propio artículo 17 constitucional como de los razonamientos vertidos al respecto con antelación) ejecutar las sentencias.

No es posible, consideramos, escindir la ejecución de la sentencia, del proceso mismo. Si éste tiene un límite convergente representado por la resolución, que caso tendría emitirla (sea órgano jurisdiccional o juez privado) si la potestad de ejecución no tuviere cabida en el pronunciamiento, la serie convergente o proceso, no termina en la antesala del límite, citación para sentencia o sentencia misma, sino en la eficacia de ésta.

Por otra parte, decir que para la ejecución de la sentencia arbitral se requiere la - "anuencia" del Estado, es incurrir en deficiencia; en tanto no es un mero permiso, beneplácito o acto de condescendencia el que va inmerso en la homologación (112) del laudo, ya que, el poder de ejecución del mandato contenido en el laudo corresponde únicamente al Estado. Por ello, el homologar no es sólo calificación formal del mandato, sino expresión de dicha potestad.

(111) Idem. P. 110.

(112) Gómez Lara, Cipriano. Op. Cit. P.p. 41 a 44.

Lo anterior queda manifestado, sin entrar en discusión respecto de la naturaleza procesal o paraprocesal que se le atribuye al juicio arbitral (113), pero ello no obstaculiza el concluir que, en los términos planteados, resulta inexacto que el proceso, como conjunto unitario, se efectúe sin la intervención del Estado.

Retomando la secuencia atinente a las causas específicas de la institucionalidad del proceso, señalaremos que, por virtud de tal condición, es posible explicar el acuerdo procesal entre las partes, el allanamiento, desistimiento y hasta la conciliación; así como la suspensión, interrupción y conclusión anticipada de la jurisdicción, por las partes mismas, siendo aquella una potestad pública. (114)

Por ello, aún estando ya en el proceso fiscal, la autoridad puede emitir un acto que le es propio en su esfera administrativa, la revocación, y provocar que, anticipadamente concluya el ejercicio jurisdiccional.

" Si faltara la institucionalidad, el procedimiento sería conciliatorio, fórmula de composición sin alteración de la personalidad que seguiría viviendo en el acuerdo; campo privado donde la heteronomía queda fuera, excluida y sin aplicación, sin repercusión. " (115)

Decir --como lo hace el Dr. Armienta Calderón-- que el proceso es "... el instrumento adecuado para allegar al órgano jurisdiccional todos los elementos de juicio que le permitan dar una justa satisfacción a las pretensiones merecedoras de tutela jurídica..." (116) dista mucho, por limitante, de poder definirlo; aunque tal contenido se atribuya a su función; ello, por cuanto habría que considerar también la pretensión estatal que pudiera consistir en el restablecimiento del orden jurídico violado. Si las partes buscan la realización de la norma subjetiva (esto parcialmente considerado), el Estado busca la realización de la norma objetiva.

(113) Idem. P.p. 313 y 314.

(114) Briseño Sierra, Humberto, "Derecho Procesal." Op. Cit. P.p. 109 y 110.

(115) Idem. P. 110.

(116) Armienta Calderón, Gonzalo M. Op. Cit. P. 229.

Por otra parte, afirmar que es función del proceso permitir la justa satisfacción de las pretensiones deviene en posibilidad relativa, dado que, como expresa el jurista Alcalá-Zamora y Castillo (117), no siempre la solución es justa.

Entonces, el proceso no es simple instrumento, como técnica de solución de conflictos o mecánica conexión de actos a la manera del procedimiento, sino un "... conjunto complejo de actos del estado como soberano, de las partes interesadas y de los terceros ajenos a la relación substancial, actos que tienden a la aplicación de una ley general a un caso concreto controvertido para solucionarlo o dirimirlo." (118)

Bien, para finalizar nuestro apartado veamos ese estudio sobre el proceso como serie de actos proyectivos, circunscribiéndonos a sus partes esenciales.

Los términos serie y actos son voces de uso común; el que alude a la proyectividad es, de sentido técnico.

Por acto, se entiende el resultado indudable de una conducta; por serie, el avance o retroceso graduado por unidades y, por proyectividad, la instancia única que, partiendo de un sujeto, llega hasta otro a través de un tercero. (119)

La serie, precisa el Dr. Briseño Sierra (120), está en el proceso --cualesquiera que éste sea-- es una de sus características, en cuanto los actos que le constituyen se suman uno a uno hasta llegar a la convergencia, al límite.

En el caso de la convergencia, sigue nuestro

(117) Alcalá-Zamora y Castillo, Niceto, Op. Cit. P. 20

(118) Gámez Lara, Cipriano, Op. Cit. P. 121.

(119) Briseño Sierra, Humberto, "Derecho Procesal." Op. Cit. P. 112.

(120) Idem. P. 112.

autor, el límite es la suma de la serie, el valor definido.

Ahora bien, los actos proyectivos, continúa el jurista en cita, poseen una dinámica exigencia de complementación, pero en el sentido de que sus efectos son de repercusión ineludible, no pudiendo impedirse la serie; en tales actos hay, la intención de armar un conducto unitario.

De ese modo, la conducta de cada uno de los sujetos que intervienen en la serie recibe cierta propiedad de enlace con la conducta de los demás, sin que cualquiera de ellos pueda salirse de las reglas, so pena de que el proceso pierda su significado.

En el procedimiento, afirma el tratadista, están ausentes tanto la serie convergente como la proyectividad, dado que, si bien es innegable que tiende a un fin cierto, la meta puede conseguirse aún dejando de cumplir ciertas formas y actos. " En un procedimiento basta la mecánica conexión; 227 en un proceso es menester respetar la serie y la proyectividad que tiene su mejor expresión en la bilateralidad de la instancia." (121)

La voz proceso deriva de la diversa, *procedere*, igual a avanzar, adelantar y el medio de avanzar en el camino del proceso es, el acto procesal de las partes y del tribunal.

Para distinguir un acto procesal de otro cualquiera, indica el maestro Briseño Sierra (122), es menester atender a su proyectividad, a los efectos de la misma que destacan tres cualidades de los actos.

Primero, su sentido de integración, en cuanto el acto se dirige no sólo hacia el juez sino hacia la contraria; en el entendido de que lo expresado mediante el acto, tendrá repercusión ineludible, sin que pueda impedirse la formación de la serie, que surta sus efectos de proyección la instancia ajena.

(121) Briseño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal." Op. Cit. P. 113.

(122) Idem. P.p. 114 y 115.

Segundo, la energía del acto, representada por el impulso de parte y el impulso jurisdiccional. Para recorrer el proceso, para adelantar de fase en fase, debe haber actividad de las partes y del tribunal.

Tercero, la progresividad, en tanto los actos se regulan por grados y fases, etapas y periodos. Así puede hablarse de la fijación del debate, luego del ofrecimiento de pruebas y después de los alegatos.

En conclusión, la proyectividad explica el anudamiento de los actos en situaciones definitivas, lo cual impide el desvío, el retroceso o la repetición --sin que ello implique obstáculo para juzgar sobre la validez de lo actuado--. (123)

El recorrido en el proceso, se efectúa siempre atendiendo en cada etapa a la seguridad de la serie; con lo que, salvar momentos del mismo provocaría la pérdida de su significado, nos dice el expositor.

En lo procesal, finaliza, el resultado es cierto y fijo, es eficaz, en contraste con la búsqueda de la eficiencia del derecho discutido.

Nos resta manifestar a modo de corolario dos cosas:

Primera, resumiendo el juicio expuesto tenemos que, contemplado el proceso como parte del modelo institucional y compuesto por una serie de actos proyectivos, se entiende la repercusión recíproca de normatividades distintas y se explica la esencia del fenómeno denominado así, como se dijo, proceso.

Segunda, lo anterior nos permite, con bases que estimamos de mayor objetividad, penetrar en esa disciplina procesal que si bien es partícipe tanto de los

(123) Briseño Sierra. Humberto. "Derecho Procesal". Op. Cit. P. 115.

principios centrales (teoría del proceso), como de los que rigen al proceso administrativo, posee características que le distinguen y conforman, debido a las exigencias de su materia evidentemente importante, puesto que de ésta provienen los fundamentales ingresos del Estado (124); nos referimos, claro está, al Derecho Procesal Tributario; marco del juicio de nulidad en materia impositiva.

Así, cuando quien impone el tributo es incompetente, no lo exige en términos formales o simplemente se equivoca en el accertamiento, debe entonces actuar un control: es aquí donde el Derecho Procesal Fiscal encuentra plenamente su objeto de estudio: los medios de control, mas no cualesquiera de ellos, sino los que operan en vía procesal. (125)

(124) Fix Zamudio, Héctor. "Introducción al Estudio del Proceso Tributario en el Derecho Mexicano." Editado por el Instituto de Estudios de Administración Local de Madrid. 1a. Ed., España, 1969. Pp. 1075 y 1076.

(125) Briseño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal." Op. Cit. P. 24.

I.6.- Sujetos que intervienen en la relación sustantiva tributaria.

Hemos señalado con anterioridad que, para estar en posibilidad de llevar a cabo sus funciones, el Estado necesita allegarse de recursos que primordialmente obtiene de sus gobernados.

De tal situación, deriva una relación de trasfondo económico, sociológico y político; mas, en un Estado de derecho, esa relación es esencialmente de carácter jurídico.

De modo que es a través de la ley, como se garantiza el desenvolvimiento de esa relación reciproca por virtud de la cual los particulares se desprenden de parte de sus recursos para sufragar el gasto público, en un marco de equidad, equilibrio y armonía (126); y cuya más elevada expresión, la encontramos en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Fundamental.

Ahora bien, si la relación en referencia es de carácter jurídico, qué debemos entender por ésta.

Por relación jurídica, señala el Dr. Armienta Calderón, comprendemos el "... vínculo existente entre el sujeto de un derecho y el sujeto de una obligación; vínculo que se origina de la realización, sea voluntaria o involuntaria, de un hecho calificado por el derecho objetivo, al colocarlo como supuesto normativo." (127)

Nota común a las relaciones sustantivas, apunta por su parte el Lic. De la Garza, es que tienen como contenido una obligación de dar, esto es, una prestación dineraria excepcionalmente en especie. (128)

Sin pretender el debate en cuanto a que de la relación tributaria surgen otro tipo de obligaciones de

(126) Arrijoja Vizcaino, Adolfo. Op. Cit. P.p. 4 y 5.

(127) Armienta Calderón, Gonzalo M. Op. Cit. P. 102.

(128) De la Garza, Sergio Fco. Op. Cit. P. 453.

carácter formal (129) y no sólo la obligación tributaria sustantiva, baste puntualizar que la relación a que hacemos específica referencia, es la tributaria sustantiva, en función de los sujetos que intervienen en la misma; uno como titular del derecho de crédito por concepto de pago del tributo y otro como obligado al pago de la prestación pecuniaria. Esta perspectiva probablemente merezca el calificativo de estrecha, mas consideramos es justa para el tratamiento deseado.

Siguiendo tal lineamiento, invocamos el concepto que de la relación tributaria sustantiva propone el maestro Sergio Francisco de la Garza.

" La relación tributaria sustantiva principal es aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo. " (130)

En igual sentido, se pronuncia el Dr. Briseño Sierra al manifestar que: " Entendida jurídica - mente, la relación fiscal entraña la conexión entre una pretensión recaudatoria y una prestación llamada contribución. " (131)

De lo anterior, desprendemos que hay dos sujetos participantes en la relación jurídico tributaria sustantiva: el titular del derecho a exigir el pago del tributo y el obligado a cubrirlo.

El sujeto activo en la relación jurídico tributaria lo es, conforme al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política mexicana, únicamente el Estado, manifestado en sus tres niveles de gobierno: Federación, Estados y Municipios.

Entonces, lato sensu, puede haber tres sujetos activos en la relación tributaria conforme a nuestra Ley Suprema: la Federación, los Estados y los Municipios.

(129) Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. P. 112.

(130) De la Garza, Sergio Fco. Op. Cit. P. 457.

(131) Briseño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal". Op. Cit. P. 21.

No obstante, cabe recordar que el poder impositivo sólo corresponde a la Federación y a los Estados, no así al Municipio que careciendo de Legislatura propia ha de formar su hacienda, entre otros, con las contribuciones que establezcan las legislaturas de los estados a su favor (fracción IV del artículo 115 constitucional); lo cual no impide el que sea sujeto activo de la relación tributaria, cuando las disposiciones legales expedidas por la legislatura estatal, así lo prevean.

De este modo concluimos que, en nuestro sistema jurídico, uno es el sujeto activo del poder tributario --Federación y entidades federativas-- y otro es el sujeto activo de la relación jurídica tributaria --Federación, entidades federativas y municipios, en sus materias correspondientes--; entendiéndose por el segundo de los sujetos mencionados, esto es, el de la relación jurídica tributaria, aquél o aquéllos que "... adoptan el carácter de acreedores frente a aquéllas personas cuya situación coincide con la generadora de las obligaciones fiscales..." (132), actualizándose éstas.

Precisado ya el sujeto activo de la relación tributaria, vayamos al examen del otro sujeto implicado en ésta, a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva: el contribuyente o sujeto pasivo.

Desde la perspectiva constitucional el sujeto pasivo lo será quien tenga la calidad de mexicano, en cuanto es su deber contribuir al gasto público; pero ello no significa que quienes obtienen algún beneficio del país y no posean la nacionalidad del Estado Mexicano, quedan excluidos de la obligación tributaria.

Por eso, en opinión de la doctrina (133), la

(132) Cisneros Ramos, Carlos Fco. "Derecho Fiscal y Derecho Procesal Fiscal." Revista cuatrimestral de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Vol. II. No. 4. Junio-Septiembre, 1974. Universidad Autónoma de Nuevo León. P. 50.
(133) De Andrea Sánchez, Francisco José.-Comentario al artículo 31 constitucional-. "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada." Editores: Rectoría e Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. 1a. Ed. México, 1985. P. 88.

posibilidad de ser sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria, no debe entenderse privativa del mexicano, ya que si bien es un deber por su condición de tal, el propio artículo 31 constitucional fracción IV, señala que corresponderá a las leyes ordinarias establecer las contribuciones, de donde se infiere que en atención a otros criterios además del relativo a la nacionalidad, serán sujetos pasivos los que encuadren en los supuestos contemplados por las leyes respectivas.

En tal orden de ideas, es el Código Fiscal de la Federación en su artículo 10., quien aclara y precisa la concepción anterior, al establecer que "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...".

Así entendemos que sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria será, "... la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, ... la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa." (134)

Es necesario advertir que, aun cuando fundamentalmente el sujeto pasivo es quien precisamos, existen personas físicas y morales que sin efectuar propiamente el hecho generador de la obligación tributaria, se ven obligados a cumplirla por disposición expresa de la ley.

A tales sujetos (con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva) la ley les da diversos nombres al de contribuyente, que es el sujeto pasivo por excelencia.

Por su parte, la doctrina se ocupa también del estudio de dichos sujetos clasificandolos bajo criterios múltiples. Mas, el contribuyente directo es el único que queda implícitamente determinado como sujeto pasivo de la relación tributaria, por la sola realización del hecho imponible. (135)

(134) Arrijoa Vizcaino, Adolfo. Op. Cit. P. 135

(135) Armienta Calderón, Gonzalo M. Op. Cit. P.p. 113 a 120.

I.7.- Sujetos que intervienen en el proceso tributario y marco legal de los mismos.

Quisimos hacer mención de los sujetos que intervienen en el proceso tributario, básicamente por la particularidad de la relación jurídico tributaria en cuanto si bien ésta precisa --como antes vimos-- del titular de la prestación impositiva y del obligado a cubrirla, en el evento del conflicto (y sobre todo tratándose del sujeto activo) no serán necesariamente los mismos sujetos que habrán de participar en el proceso.

Dicho en otras palabras, unos son los sujetos legitimados para emitir y ejecutar el acto fiscal dirigido al administrado que deberá cumplir con la obligación tributaria acertada en dicho acto y por virtud del cual puede sucitarse el conflicto jurídico, y otros o no necesariamente los antes mencionados, serán los sujetos legitimados para impugnar o defender, según corresponda, el acto de autoridad.

A ese respecto, el Dr. Briseño Sierra (136) señala la necesidad terminológica de separar a los sujetos que están presentes antes de aplicar el control, de los que intervienen cuando éste se aplica, ya que no siempre son los mismos; o más aún, si físicamente lo son, jurídicamente cambian su calidad.

A manera de ejemplo, cita el tratadista el caso donde una Oficina Federal de Hacienda siendo titular de la exacción, deja de intervenir una vez que se presenta la situación de control, y participa entonces la Procuraduría fiscal. Este cambio de individuos o entidades, continúa el autor, se da a través del fenómeno de la legitimación. Legitimado en la relación sustantiva es el exactor, legitimado en la relación de control lo es otro organismo o funcionario, concluye.

Estimamos conveniente precisar que, si bien el concepto de sujeto del proceso comprende no sólo a las partes en sentido formal, sino también lato sensu, como

(136) Briseño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal". Op. Cit. P. 55.

indica el Dr. Gómez Lara (137), al juez, peritos, testigos y otra serie de auxiliares de la función jurisdiccional, nuestro cometido es resaltar aquéllo que consideramos particularmente importante, de los sujetos que intervienen como parte formal en el conflicto.

Inspirado en la figura del juicio de garantías, y en particular en lo que al efecto prevé el artículo 5o. de la Ley de Amparo, el diverso 198 del Código Fiscal de la Federación dispone que serán partes en el juicio contencioso administrativo, los sujetos siguientes:

1.- El demandante, pudiendo tener esta calidad tanto el particular --contribuyente para el caso que nos ocupa-- como la autoridad cuando acuda a demandar la nulidad de resoluciones favorables al particular.

2.- Los demandados, asumiendo tal carácter:

a) La autoridad que dictó la resolución impugnada, quien se asimila para su interpretación a la figura de la autoridad responsable en el juicio de amparo (138), en tanto será demandada, la autoridad que dicta u ordena, ejecuta o trata de ejecutar el acto fiscal; pudiendo dividirse "... como lo hace la doctrina y la jurisprudencia respecto del propio amparo, en autoridades ordenadoras, es decir las que pronuncian la resolución impugnada, y autoridades ejecutorias, o sea las que ejecutan o pretenden ejecutar la citada resolución, en la inteligencia de que pueden existir en forma independiente..." (139).

b) El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa, con la aclaración de que su mención en el desarrollo del presente trabajo sólo se efectúa en atención al numeral del Ordenamiento Tributario Federal, va que en el conflicto derivado de la determinación de un impuesto, al que nuestra labor se cifre, funge con calidad de actor.

3.- Será parte también, el titular de la dependencia o entidad de la administración pública federal.

(137) Gómez Lara Cipriano. Op. Cit. P. 217.

(138) Fix Zamudio, Héctor. Op. Cit. P. 1089.

(139) Idem. P. 1089.

de la que dependa la autoridad que dictó la resolución impugnada. v en todos los casos en que se controvierta el interés fiscal de la Federación podrá apersonarse como parte, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De lo anterior, queremos resaltar que cuando la autoridad emisora del acto impugnado depende de la Secretaría de Hacienda, por disposición del ya citado artículo 198 fracción III del Código Fiscal invocado, su titular será parte en el juicio, independientemente de la intervención que como parte tendrá dicha Secretaría, cuando se controvierta el interés fiscal de la Federación, aun cuando la autoridad que haya dictado la resolución impugnada no dependa de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

4.- Finalmente, será parte el tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante, a la manera de la figura del tercero perjudicado en el juicio de amparo (140); pudiendo tal sujeto manifestar lo que a su derecho convenga, en oposición a lo pretendido por el particular o la autoridad, según actúe uno u otro como actores.

El tercero con un derecho incompatible, debe ser considerado en términos generales como "... aquél que posee interés en la subsistencia del acto o resolución impugnados..." (141)

(140) Fix Zamudio, Héctor. Op. Cit. P. 1090.

(141) Idem. P. 1090.

I.8.- El derecho de instancia.

La noción de la instancia es atribuida mayoritariamente al proceso, sin embargo, de ella participan no sólo éste, sino también las diversas disciplinas jurídicas de nuestro sistema: aun cuando, es cierto que el derecho procesal nos ha permitido incursionar en su estudio con más amplitud.

La palabra instancia, dice el maestro Eduardo Pallares (142), tiene dos acepciones: una general con la que se expresa cualquiera petición, solicitud o demanda que se hace a la autoridad, y otra especial, que se refiere al ejercicio de la acción judicial partiendo de la demanda y hasta la sentencia definitiva.

Dedicaremos el apartado que nos ocupa, a considerar la acepción general de la instancia en sus aspectos fundamentales, ya que ello nos permitirá efectuar más adelante el tratamiento de la acción en particular y una mejor comprensión de la fase oficiosa en el procedimiento fiscal.

La instancia, indica el Dr. Briseño Sierra (143), es primordialmente un derecho que se caracteriza por ser autónomo, en cuanto el sujeto puede ejercerlo sin necesidad de probar que tiene otro, y por ser dinámico, dado que es un momento en una secuencia, dentro de ese todo reglamentado por el derecho que se forma con pasajes transitorios.

Entonces la instancia en si, es el movimiento que está jurídicamente previsto dentro de una secuencia, de donde se concluye que la instancia siempre queda ubicada dentro de una cadena de actos.

Instar sin provocar otra conducta para formar la secuencia, es incomprensible, continúa el autor

(142) Pallares, Eduardo. Op. Cit. P. 426.

(143) Briseño Sierra, Humberto. "El Proceso Administrativo en Iberoamérica." Op. Cit. P.p. 105 y 106.

citado; es la cadena de actos, quien da sentido y razón de ser a la instancia, por ello, depende del procedimiento que una instancia sea diferente a otra.

Para redondear la idea, el mismo tratadista señala que, si toda instancia es en su expresión material aislada, un acto subjetivo, en su significación jurídica sólo puede ser instancia el acto que se enlaza a cierto y especial encadenamiento.

Ahora, para efectuar la clasificación de la instancia no basta apoyarse en el dinamismo expresado mediante la provocación de la conducta ajena, sino para ello es menester tomar en consideración la pretensión manifestada al instar; esto es, la clasificación de la instancia se hace, atendiendo a la pretensión que se expone al instar, esa es la condición por la cual se emite el movimiento jurídico previsto en la secuencia.

De tal modo, la instancia "... tiene un objeto jurídico: exponer una pretensión y, según sea la finalidad de ésta, así podrá identificarse la instancia." (144)

Resumiendo las ideas anteriores, tenemos las características siguientes de la instancia.

- a) Es un derecho autónomo y dinámico.
- b) Es un momento de una secuencia.
- c) Está presente dentro de una secuencia o cadena de actos que le dan sentido y razón de ser.
- d) Tiene un objeto jurídico consistente en la exposición de una pretensión.
- e) Conforme a la finalidad que se busque con esa pretensión, se clasificará la instancia.

(144) Briseño Sierra, Humberto. Op. Cit. P. 106.

En un cuadro general de clasificación, el Dr. Briseño Sierra (145) precisa los siguientes tipos particulares de la instancia:

- 1.- La petición.
- 2.- La denuncia.
- 3.- La querrela.
- 4.- La queja.
- 5.- El reacertamiento.
- 6.- La acción.

Por instancia, expresa el Dr. Gómez Lara, entendemos "... una conducta del particular o sujeto de derecho, frente al estado, frente a los órganos de autoridad, por la cual el particular o sujeto de derecho informa, pide, solicita, o en cualquier forma excita o activa las funciones de los órganos de autoridad." (146)

Y en términos diversos, la instancia es entendida como el derecho del particular u órgano del Estado para mover, según la pretensión de que se trate, la voluntad de la autoridad quien debe proceder como lo manda la ley. (147)

(145) Idem. P.p. 106 a 108.

(146) Gómez Lara, Cipriano. Op. Cit. P. 137.

(147) Briseño Sierra, Humberto. Op.Cit. P.p. 107 y 108.

1.9.- La pretensión en el proceso fiscal.

En su mayoría los procesalistas (148), (149), (150), que dedican parte de sus investigaciones al estudio de la pretensión, adoptan para explicar esta figura el concepto propuesto por el jurista Francesco Carnelutti: la pretensión es "... la exigencia de la subordinación del interés ajeno al interés propio."

Aun cuando la idea es en apariencia comprensible e inobjetable en cuanto resume esa imagen de querer obtener mediante la tutela jurisdiccional lo que de otro modo no se obtuvo antes de acudir a tal vía, presenta, merced a los términos en que está redactada y que le relacionan estrechamente con el concepto tradicional de litigio respecto del cual sería más asequible, un panorama limitado que resulta insuficiente para explicarnos la pretensión en el proceso fiscal.

En el apartado correspondiente señalamos ya los inconvenientes de manejar indiscriminadamente el concepto de litigio cuando nos encontramos frente al conflicto tributario, por lo que nos remitimos al mismo a efecto de tenerle como antecedente y complemento en el tratamiento del punto que nos ocupa.

Pero antes de proseguir, consideramos oportuno aclarar que los elementos exigencia-resistencia estimados por Carnelutti como constitutivos del litigio, no están sujetos a discusión en su calidad de tales para lo que a este estudio concierne, sino única y exclusivamente en cuanto quienes postulan el concepto de pretensión procesal in genere, parten de lo que ha dado en llamarse, como se dijo antes, conflicto litigioso, excluyendo las otras tantas posibilidades de conflicto a que puede haber lugar.

Sentado lo anterior, retomemos algunas figuras jurídicas ya comentadas en este trabajo --comenzando por la de la instancia-- que habrán de servirnos para

(148) Armienta Calderón, Gonzalo M. Op.Cit. P.p.220 a 227.

(149) Gómez Lara, Cipriano. Op. Cit. P.p. 19 a 21.

(150) Cortés Figueroa, Carlos. "Introducción a la Teoría General del Proceso." Editorial Cárdenas, 1a. Ed., México, 1974. P.p. 59 a 73.

conformar la idea de la pretensión en el proceso tributario.

La instancia, dijimos en su oportunidad, tiene un objeto jurídico consistente en exponer una pretensión, y según sea la finalidad planteada por ésta se identificará o clasificará la instancia.

Entonces tenemos que la pretensión califica a la instancia, y si esto ocurre de tal modo, estamos en posibilidad de concluir que la pretensión no es privativa de la instancia denominada acción, sino que se haya presente también en esa manifestación básica de la instancia denominada derecho de petición y consecuentemente en otras muchas más. La instancia no existe per se, sino atendiendo al objeto jurídico mencionado.

En tal evento y tomando en cuenta dichos planteamientos, es fácil precisar que la pretensión atendiendo a su finalidad, cuya variedad es clara merced al mismo número de instancias en existencia, no puede circunscribirse única y exclusivamente al concepto privado que la tiene como invariablemente ligada al derecho subjetivo, en tanto es el contenido de cualquier instancia; de otro modo, cómo supondríamos el ejercicio del derecho de petición cuando no existe la exigencia de subordinación de interés alguno.

Así tenemos que la pretensión tampoco es privativa del litigio.

Aun cuando los autores (151), (152) mencionan que la pretensión y el derecho subjetivo son conceptos diferentes, la propia idea que se maneja respecto de la pretensión no hace sino suponer que la misma se refiere al incumplimiento de la obligación o la insatisfacción de un derecho, retomándose indudablemente la definición del litigio que propone el conflicto de derechos subjetivos, donde una de las partes exige y la otra se resiste o lo que es lo mismo, donde una exige la subordinación del interés ajeno o en otros términos, donde una ha de perder lo que la otra gane lo cual ocurre en el conflicto intersubjetivo.

(151) Gómez Lara, Cipriano. Op. Cit. P. 19.

(152) Armienta Calderón, Gonzalo M. Op. Cit. P.p. 222 a 225.

Más aún, si el planteamiento de la pretensión no se diera suponiendo que hay como antecedente un conflicto de derechos subjetivos, podríamos explicarnos con el mismo concepto de pretensión manejado, la circunstancia en la que sin haber conflicto de derechos subjetivos, como el caso de duda o incertidumbre jurídica, se pretende obtener una sentencia que termine con dichas condiciones; lo cual evidentemente no es posible en cuanto que si no hay otro derecho subjetivo enfrentado, qué interés sería el exigido en subordinación.

Volvemos de nueva cuenta a enfrentar las limitaciones del concepto de litigio, puesto que sabemos que no obstante el que no haya derechos subjetivos en conflicto, la pretensión se manifiesta en el accionar sin que se cumpla para tenerla como tal, la exigencia y la resistencia que en dicho concepto se contempla.

Hablar entonces de pretensión del modo en que se hace, está limitando sólo a contemplar la prestación sustantiva insatisfecha, discutida, resistida, etc., que se dirige al obligado, dejando fuera los casos que carecieran de obligaciones tales, lo cual ni resuelve nuestra pregunta relativa a lo que por pretensión procesal debe entenderse ni resulta aceptable por mucho, su empleo en tratándose de un proceso como el tributario, aduciendo que dejó de ser pretensión material para convertirse por virtud de una metamorfosis (153) -- suponemos que provocada por el proceso mismo-- en pretensión procesal, así de simple y sencillo.

La confusión en esto, surge por virtud de las posiciones doctrinarias que tratan de la pretensión sustantiva y la pretensión procesal de manera nada clara, ya que aun mencionando que son dos situaciones distintas, la segunda de dichas pretensiones queda cifrada en la existencia de una pretensión sustantiva (elemento del litigio en la noción tradicional) para de ahí, llegado el caso, hacerse valer mediante la acción.

Se confunde entonces, por un lado, la pretensión que conlleva la acción, con la pretensión sustantiva, material o del litigio, y por otro más, lo anterior nos hace suponer que el antecedente de la pretensión

(153) Armienta Calderón, Gonzalo M. Op.Cit. P. 222.

hecha valer mediante la acción es siempre de índole litigiosa, lo cual no corresponde a la realidad.

Para identificar la pretensión en el proceso tributario, es menester ir al antecedente de la acción (154), que en el caso particular ha sido, según quedó planteado con anterioridad, el desacuerdo entre lo acertado por la autoridad y lo afirmado por el particular al respecto, lo que así da lugar al conflicto entre ellos.

Así el conflicto jurídico se ciñe al desacuerdo con el acto de acertamiento sin que haya de por medio derechos sustantivos en controversia, dado que ni la autoridad obtiene beneficios o ventajas personales derivados de su actuación ni el particular pretende que aquélla pierda nada en su favor.

De este modo, sabemos que el antecedente de la instancia es el conflicto jurídico en su particularidad de desacuerdo administrativo y no un litigio en el sentido del derecho privado.

Ahora bien, si el antecedente de la instancia --acción-- es el conflicto de referencia, la pretensión en el proceso será la relativa a obtener la anulación del acto fiscal, poniendo a consideración del órgano jurisdiccional las causas [art. 238 C.F.F.] que afectan la legalidad de dicho acto de autoridad.

En esta tesitura, si bien no hay incumplimiento de la obligación ni insatisfacción del derecho en el ámbito sustantivo, el particular afectado por el acto de acertamiento pretende a través del proceso que, mediante la sentencia a alcanzar, se declare el que la resolución impugnada es nula por ilegal.

Desde que la pretensión "... es en sí actividad, encaminada a lograr un cambio, una mutación en el estado de cosas existente" (155) el particular externará su

(154) Briseño Sierra, Humberto. "El Proceso Administrativo en Iberoamérica." Op. Cit. P.p. 108 a 120.

(155) Cortés Figueroa, Carlos. Op. Cit. P. 62

voluntad, en reclamo de que el acto definitivo acertado en sede administrativa se anule.

Retomando esa idea tradicional de lo que por pretensión ha de entenderse, el jurista Carlos Cortés Figueroa define la pretensión procesal como "...una declaración de voluntad por la cual una persona reclama de otra ante un órgano supraordinado a ambas, un bien de la vida, formulando en torno al mismo una petición fundada'...(es decir, con fundamentos invocados). (156)

Y en la justificación doctrinaria de tal definición, proporciona una explicación del interés en juego en el proceso (157), diciendo que éste consiste en obtener un resultado favorable en dicho proceso.

Ese interés, puntualiza, es diferente al del negocio sustancial, en tanto aquél es el relativo a obtener certeza jurídica mediante la sentencia (esto es, mediante lo que en ella se declare) y esa certeza jurídica es también un bien de la vida.

Si esa declaración satisface el interés, porque otorga certeza jurídica (que es un bien de la vida señala nuestro autor) la pretensión cognoscitiva es declarativa y según la intención de la misma será positiva o negativa; positiva cuando, por ejemplo, se persigue que el juzgador establezca la validez de un acto, y negativa cuando se busca la declaratoria de nulidad de un acto. (158) Después, continúa con la exposición de las otras pretensiones que pueden ser constitutivas, de condena y de ejecución.

Esta postura que explica el interés procesal, y que hasta este punto nos resulta satisfactoria, vuelve a llevarnos al mismo problema surgido en torno a los elementos de exigencia y resistencia, en cuanto que el autor citado manifiesta que el sujeto pasivo de la relación

(156) Cortés Figueroa, Carlos. Op. Cit. P. 61

(157) Idem. P. p. 63 y 64

(158) Idem. P. 64.

procesal (159) queda invitado o constreñido a tomar la postura que considere más adecuada a la pretensión sostenida de tal modo que cuando resistiera será resistiendo a la pretensión o contrapretendiendo.

Mas si el interés procesal es el de obtener certeza jurídica cómo se va a resistir a ello el sujeto pasivo, finalmente también éste persigue esa certeza jurídica, posee también ese derecho. Creemos de nueva cuenta que esa noción limitada de exigencia y resistencia tomada del litigio es insuficiente para explicar la pretensión procesal ya que como antes se dijo, no todo el antecedente de la pretensión procesal es un litigio sino un conflicto jurídico; éste es el género, aquél la especie.

Cabe añadir a lo expuesto por el autor en cita, que si la pretensión es la exigencia de la subordinación del interés ajeno al propio, la discusión entre actor y demandado sólo consistirá en que este último se niegue a subordinarse: ya que si el demandado pretendiera a su vez, la subordinación del actor, estaríamos entonces ante la presencia de dos nuevas figuras procesales: la contraprestación y la contrademanda. (160)

Lo anterior, refuerza nuestro disenso con la definición carneltuttiana de pretensión en su aplicación al proceso tributario, en cuanto el particular lo único que pretende es obtener la anulación de la resolución considerada ilegal, sin que pueda pensarse en la figura de la contrapretensión, donde la autoridad demandada reclame a su vez, en el mismo juicio, algo del particular que se constituye como actor.

"...el actor debe probar ...los hechos constitutivos de su pretensión, así como el demandado debe probar los hechos extintivos, impeditivos o modificatorios en que, necesariamente hace descansar sus resistencias (pretensiones en contrario)..." (161) expresa el tratadista Cortés Figueroa, dejándonos ver lo limitado de la exigencia y resistencia más congruente con el litigio, ya que al referirse a los hechos como extintivos, modificativos o impeditivos nos sugiere más la invocación de derechos subjetivos y relaciones sustantivas o de reversibilidad, dificultando la traslación al caso, de un mero desacuerdo con la conducta asumida por la autoridad fiscal, al actuar acertando.

(159) Idem. P.p. 71 v 72.

(160) Pallares, Eduardo. Op. Cit. P.p. 625 v 626.

(161) Cortés Figueroa, Carlos. Op. Cit. P. 72.

Finalmente, y en la misma tesitura de emplear la noción de exigencia y resistencia para definir la pretensión procesal, el Dr. Armienta Calderón, (162) propone que para identificar la pretensión que puede ser deducida ante los órganos jurisdiccionales en materia tributaria, habremos de ocurrir a las normas jurídicas que establecen la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, ya que la competencia es, la medida de la pretensión.

Esto es así, dice el jurista, en tanto "... Sólo podrán ser objeto de juicio ante este órgano de la jurisdicción tributaria federal las específicas cuestiones para cuyo conocimiento se le ha otorgado la debida competencia; en tal virtud, toda pretensión, toda exigencia de tutela jurisdiccional deberá referirse a aquéllos derechos materiales comprendidos dentro del campo competencial de este cuerpo colegiado." (163)

Esa insistencia en el manejo exclusivo de derechos subjetivos como antecedentes de la pretensión procesal, conduce, como podemos observar en las ideas expuestas por el Dr. Armienta Calderón en torno a la pretensión, a centrar la atención en instituciones privadas que, tal y como se expuso al principio de este trabajo, hoy día son insuficientes para abordar temas como el que aquí nos ocupa.

(162) Armienta Calderón, Gonzalo M. Op. Cit. P. 226.

(163) Idem. P. 226

I.10.- La acción.

Conocidas en el campo doctrinario son las múltiples tesis que explican la naturaleza jurídica de la acción; mismas que como es sabido, van desde la concepción ciento por ciento privatista hasta las que en el otro extremo, le asignan un carácter totalmente público.

Sin embargo, sean cuales sean las tendencias y el rumbo que cada una de ellas tome, la mayoría reconoce abiertamente en la acción un poder jurídico mediante el cual puede el sujeto impetrar justicia.

Y hablamos de la acción como un poder jurídico, en cuanto que el derecho a la justicia contenido en el artículo 17 constitucional así lo contempla, toda vez que, si bien prohíbe a la persona hacerse justicia por sí misma o ejercer violencia para reclamar su derecho, concede a la misma la facultad para acudir y obtenerla de los órganos jurisdiccionales.

Tal postura es coincidente a su vez, con aquélla que considera al derecho de acción como un derecho a la tutela judicial, pudiendo ser ejercitado aun por personas que no sean titulares de ningún derecho subjetivo contra el demandado, como ocurre en las llamadas "acciones constitutivas y declarativas" en las que el actor pide algo que sólo puede ser otorgado por los tribunales, mediante sentencias que son, a su vez, constitutivas o declarativas. (164)

Lo antes expuesto, nos ubica en participación de esa corriente que tiene al derecho de acción como un derecho subjetivo público del individuo para con el

(164) Pallares, Eduardo. Op. Cit. P. p. 26 y 27.

Estado. sin que ello, estimamos, contradiga lo manifestado: mejor aún le complementa y aclara. Veamos por qué.

Propone la tesis en comentario (165), que el derecho de acción y el derecho material no son cosas idénticas, ya que de serlo resultaría imposible explicar cómo el que dice ser titular del derecho material puede recurrir a la autoridad para después manifestar que estaba en un error y que no es titular de aquel derecho que había afirmado como causa exclusiva de su acción. Si el derecho de acción y el derecho material fuesen la misma cosa, aquél sólo correspondería al verdadero titular del derecho sustancial, lo cual en la realidad no ocurre.

"... el derecho de acción es un derecho subjetivo público del individuo para con el Estado y sólo para con el estado que tiene como contenido sustancial el interés abstracto a la intervención del Estado para la eliminación de los obstáculos, que la incertidumbre o la inobservancia de la norma aplicable en el caso concreto, pueden oponer a la realización de los intereses protegidos. Objeto de este derecho es la prestación, por parte del Estado, de su actividad jurisdiccional para la declaración del derecho incierto y para la realización forzosa de los intereses de tutela cierta." Sólo así es explicable que el derecho de acción corresponda también al que no tiene el derecho sustancial y sólo de este modo puede darse al proceso una base autónoma e independiente del derecho privado. (166)

Cabe añadir a lo anterior que el derecho del gobernado a la prestación jurisdiccional es una de las llamadas garantías individuales, de donde para el titular de esa garantía, surge un derecho o potestad jurídica que puede hacer valer obligatoriamente frente al Estado de manera mediata y frente a las autoridades de manera inmediata.

El derecho del gobernado tiene la naturaleza de un derecho subjetivo público. Es un derecho porque a través de la norma jurídica que determina la garantía individual, se establece la obligación para el sujeto pasivo de respetar su contenido. (167)

(165) Becerra Bautista, José. Op. Cit. P.p. 39 y 40.

(166) Idem. P.p. 39 y 40.

(167) Quintana Valtierra, Jesús. Rojas Yáñez, Jorge. Op. Cit. P. 238.

Ese derecho es subjetivo en tanto implica la facultad que la ley (Constitución) otorga al sujeto activo (gobernado) para reclamar al sujeto pasivo (Estado y autoridad) determinadas obligaciones. (168)

Y esa potestad jurídica del gobernado es un derecho subjetivo público, en tanto que el sujeto pasivo frente al que se hace valer, lo es el Estado --de manera mediata-- y sus autoridades --de forma inmediata--: siendo atribuible este derecho subjetivo público a todo ente, persona física o moral que se encuentre en situación de gobernado. (169)

En esta tesitura y haciendo eco en el pensamiento del Dr. Gómez Lara, en cuanto nos importa considerar a la acción como ese algo que provoca la función jurisdiccional del Estado, entendemos por acción "... el derecho, la potestad, la facultad o actividad, mediante la cual un sujeto de derecho provoca la función jurisdiccional." (170).

Ahora bien, enmarcado ya el aspecto que a nuestro entender resulta fundamental para la comprensión de la figura en estudio no podemos sustraernos a esa evocación de movimiento que tanto la definición mencionada como el lenguaje común hacen para la acción: ésta es, dinamismo, actividad, ejercicio de una potencia; es un acto dinámico que se realiza para provocar el comportamiento ajeno indispensable en la conformación del procedimiento, es pues, una instancia.

Más si característica de cualquier instancia lo es la provocación de sucesivas conductas ajenas "... la acción se distingue fácilmente de las demás instancias en su carácter bilateral. Mientras en los casos comentados, ... uno solo es el sujeto de la instancia y los demás los titulares de la instrucción o la resolución, ... en la acción procesal dos son los portadores del derecho: actor y demandado. En realidad se forma una trilogía subjetiva: actor, juez y demandado, pero la instancia es propia y exclusiva de las

(168) Idem. P. 238.

(169) Idem. P. 238.

(170) Gómez Lara, Cipriano. Op. Cit. P. 109.

partes, de los que son justiciables, de quienes impetran justicia: actor y demandado. Para obtenerla, ambas instan." (171)

Ahora, la bilateralidad de la acción radica no en la posibilidad de que las partes (actor y demandado) puedan requerir del juez un fallo, sino en que la instancia de una (típicamente el actor) provoca no sólo la obligación de proveer del juzgador, sino la reacción de la contraria. (172)

De este modo, la acción se constituye en una instancia que posee una nota distintiva de las demás; la proyectividad; es entonces, como la doctrina le califica, una instancia proyectiva. (173)

Como instancia proyectiva, la acción no se queda ni se detiene en el juzgador, sino que se proyecta hacia un tercer sujeto al que vincula y atrae a la relación procesal; surgiendo la instancia del gobernado, asciende hasta el órgano jurisdiccional, y, de éste, desciende hasta el tercer sujeto al que liga y vincula, explica el Dr. Gómez Lara. (174)

Para decirlo en otras palabras, el movimiento jurídico de la instancia llamada acción, va hacia el juez pero trasciende hasta el demandado. No se trata de las consecuencias que, como en el caso de la pretensión, deba soportar este último, sino del efecto directo y propio de la acción. (175)

Esto es, "... El actor vincula al juez y al demandado con su instancia, ésta se proyecta hacia los otros dos, aunque con significado diverso: del juez se quiere su proveimiento, del demandado su reacción, que es el modo peculiar de hacer que se constituya y desarrolle la serie procesal." (176)

(171) Briseño Sierra, Humberto. "El Proceso Administrativo en Iberoamérica." Op. Cit. P. 111.

(172) Idem. P.p. 111 y 112.

(173) Gómez Lara, Cipriano. Op. Cit. P.p. 139 y 140.

(174) Idem. P. 140

(175) Briseño Sierra, Humberto. Op. Cit. P. 114.

(176) Idem. P. 114.

Un aspecto más de trascendencia en la consideración del dinamismo y proyectividad de la acción, lo tenemos en la duración de la misma, veamos por qué.

Cuando se insta demandando la intervención de los órganos jurisdiccionales, existe un interés vivo en que tal intervención tenga un resultado deseable, como lo sería la obtención de la sentencia; pero como para conseguirla es menester agotar una serie de actos materializados en el procedimiento que prevee la ley, es, en consecuencia, necesario que la instancia se mantenga durante varias etapas, hasta llegar a lo que en su inicio se proyectaba: el fallo decisorio (177). Sin que para lo anterior sea óbice el que pueda terminar el proceso antes del pronunciamiento de mérito, con otro acto.

"...la acción no constituye solamente la facultad de dar el impulso inicial que pone en movimiento al órgano jurisdiccional, pues es, de manera fundamental un derecho dinámico y proyectivo cuyo ejercicio va configurando al proceso." (178)

Por ello, no es dable el considerar que la acción es sólo provocación del movimiento inicial del órgano jurisdiccional, sino, en su concepción real, una elaboración perdurable por la cual el actor en el curso del proceso señala la ruta a la que el juez se debe atener (179). No sólo el actor sino también el demandado, añadimos nosotros, hace tal señalamiento.

Por otra parte, no habrá de confundirse la acción con la demanda, en tanto aquélla es un concepto abstracto mientras que la segunda, como acto inicial del proceso y formulada verbalmente o por escrito, es francamente precisable. (180)

Para concluir el presente apartado, sólo nos resta decir que el derecho de instancia denominado acción, pertenece tanto al actor como al demandado, ya que frente al órgano jurisdiccional la ley les concede los mismos derechos y cargas en la actividad procesal. Tanto acciona el actor al demandar, como el demandado al contestar.

(177) Cortés Figueroa, Carlos. Op. Cit. P. 37

(178) Armienta Calderón, Gonzalo. Op. Cit. P. 218.

(179) Idem. P. 218.

(180) Cortés Figueroa, Carlos. Op. Cit. P. 40.

Y si bien la acción es ese algo que provoca la función/jurisdiccional, su presencia la encontramos a lo largo de todo el proceso como vibración (181) o impulso continuado (182); que no se detiene en el órgano jurisdiccional sino que se proyecta a un tercero al que vincula y trae al proceso.

(181) Armienta Calderón, Gonzalo M. Op. Cit. P. 218.

(182) Idem. P. 219.

CAPITULO II

EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

II.1.- La creación del Tribunal Fiscal de la Federación.

Los conflictos entre la administración y el administrado han estado presentes en el curso de la historia de manera importante; tanto que en los grandes movimientos armados se toman, al lado de otras circunstancias, como bandera en las propuestas de cambio, merced a los abusos de aquélla con respecto a los segundos.

Este es un fenómeno gestado en todo el mundo y en lo particular en cada nación; así cada una de ellas y unas antes que otras, han propuesto soluciones que más o menos acordes con su tendencia político-económica les permitan dilucidar los conflictos entre administración y gobernados en un ámbito de igualdad y seguridad jurídicas, tendiendo a la consecución de una administración más justa, o llegado el caso, al logro de la justicia administrativa a través de los medios de control --a posteriori o mejor dinámicos-- jurídicamente establecidos.

De esa inquietud por obtener un marco de justicia administrativa que el estado de derecho exige, México ha participado también con no pocos escollos al rompimiento de la tradición judicialista, en los menesteres de la impartición de justicia.

Influido notablemente el contencioso administrativo mexicano por la doctrina francesa, ha conseguido crear un tribunal que en sus inicios fue un órgano de justicia exclusivamente tributaria, del que hoy día conserva el nombre y la competencia en dicha materia, y ante el cual --vale decirlo-- se sustancia el juicio de nulidad que es tema de nuestro trabajo.

Nos referimos, claro está, al Tribunal Fiscal de la Federación de cuyos antecedentes inmediatos y más relevantes nos ocuparemos enseguida, procurando seguir para ello un orden cronológico a partir de la declaración de independencia mexicana, por ser éste periodo, desde 1821 y hasta antes de la promulgación de la Constitución Federal de 1824, el que contrasta con los cambios que habrían de sucitarse en pro de la justicia administrativa.

1821.- Al declararse la independencia, subsiste la tradición judicialista bajo el principio general de que los conflictos entre los administrados y la administración debían plantearse ante los tribunales ordinarios. (183)

1824.- La Constitución Federal de 1824 a través de su artículo 137, fracción II, introduce de manera incipiente y muy restringida, un aspecto de lo que es el proceso administrativo, al conferir a la Suprema Corte de Justicia la facultad de decidir controversias sobre contratos o negociaciones celebrados por el gobierno federal. (184)

1853.- A) Intento fallido de sustituir el sistema judicialista por el francés de Consejo de Estado, mediante el ordenamiento provisional denominado Bases para la Administración de la República de 22 de abril de 1853, debido al cuño de D. Teodosio Lares. (185)

B) Formulación del proyecto de Ley para el Arreglo de lo Contencioso-Administrativo y su reglamento, de 25 de mayo de 1853, por D. Teodosio Lares. Ordenamiento conocido también como Ley Lares, que una vez expedido fue impugnado ante los tribunales judiciales que le declararon inconstitucional, por estimar que la existencia de un tribunal administrativo implicaba la reunión de dos poderes en una sola persona: el ejecutivo y el judicial, en materia administrativa, en el Presidente de la República. (186)

La ley en comento nos merece particular atención, en cuanto su contenido alude a disposiciones que

(183) Fix Zamudio, Héctor. - Hacia un Tribunal Federal de Justicia Administrativa -. "Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México." Tomo II. Ensayos-II. Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación. 1a. Ed. México 1982. P.390.

(184) Idem. P. 390.

(185) Idem. P. 390.

(186) Margain Manautou, Emilio. "De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad." Editorial Universitaria Potosina. 3a. Ed. México, 1980. P.p. 27, 28 y 30.

guardan relación estrecha con las que hoy día rigen al Tribunal Fiscal de la Federación, y que, en nuestra muy personal opinión, se constituye en el antecedente más directo del órgano jurisdiccional mencionado, por la influencia en el pensamiento de D. Teodosio Lares del modelo de tribunal francés conocido como Consejo de Estado, a cuya imagen y semejanza, aunque pretenden negarlo los puristas, está creado y se ha desarrollado nuestro Tribunal Fiscal.

Baste a manera de esquema general respecto de lo antes señalado, la cita de su primer artículo que establecía: " Art. 10.- No corresponde a la autoridad judicial el conocimiento de las cuestiones administrativas. " Para en su segundo numeral, de los catorce que lo componían, establecer cuáles eran éstas. (187)

En un segundo intento, también fallido, se creó nuevamente el Consejo de Estado; esta vez mediante el Decreto sobre Organización General de los Ministerios de 12 de octubre de 1853, así como de la Ley de lo Contencioso-Administrativo y su reglamento, de 10. de noviembre del mismo año. (188)

1857.- La Constitución Federal de 5 de febrero de 1857, en su artículo 97 fracción I, otorgó competencia a los tribunales de la federación para conocer de las controversias suscitadas sobre el cumplimiento y aplicación de las leyes federales, y que, a decir de la doctrina, fue el apoyo constitucional de dichos tribunales para conocer y decidir sobre los conflictos entre la administración y los administrados. (189)

1924.- Establecimiento del Jurado de Penas Fiscales, mediante la Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leves Fiscales de 16 de abril de 1924; órgano de los denominados "de jurisdicción retenida". (190)

(187) Idem. P.p. 28 a 30.

(188) Fix Zamudio, Héctor. Op. Cit. P. 390.

(189) Idem. P. 390.

(190) Idem. P. 392,

1925.- Establecimiento de la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta. creada por la ley de la materia de 18 de marzo de 1925. (191)

1927.- Expedición de la Ley de la Tesorería de la Federación, de 10 de febrero de 1927. que establecía un juicio de oposición contra resolución administrativa en materia tributaria. (192)

1936.- Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto de 1936, mediante la cual se crea el Tribunal Fiscal de la Federación.

Iniciado apenas el año de 1935, el Secretario de Hacienda y Crédito Público, don Narciso Bassols designó una comisión de estudio sobre el proyecto de un tribunal administrativo en materia fiscal cuyo funcionamiento fue pensado con carácter eventual, participando en dicha comisión destacados juristas como el maestro D. Antonio Carrillo Flores, D. Alfonso Cortina Gutiérrez y D. Manuel Sánchez Cuen; correspondiéndole a éste último, el mérito del convencimiento al Secretario de Hacienda sustituto --Eduardo Suárez-- para que a su vez propusiera al Presidente Cárdenas la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, que había permanecido en mero proyecto almacenado, desde que la comisión diera sus trazos generales. (193)

Opositores al nacimiento del tribunal, señalaron que el mismo era contrario a la Ley Fundamental en cuanto que, un órgano administrativo jurisdiccional violentaba la estructura de la división de poderes de México; no obstante, su constitucionalidad se sostuvo aduciendo que las sentencias emitidas por el órgano podrían ser revisables en la vía de amparo cuando fueran contrarias a la pretensión del contribuyente. (194)

(191) Fix Zamudio, Héctor. "Introducción al Estudio del Proceso Tributario en el Derecho Mexicano." Op. Cit. P. 1077.

(192) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. P. 31.

(193) Cortina Gutiérrez, Alfonso. - Perspectiva de la Justicia Administrativa en México. Análisis de Derecho Comparado Constitucional y Administrativo. - "Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México." Op. Cit. P. 338.

(194) Idem. P. 338.

Así, en el ejercicio de las facultades extraordinarias que el Congreso de la Unión concediera al Presidente Lázaro Cárdenas, para la organización de los servicios públicos hacendarios, emitió, con fecha 27 de agosto de 1936, la Ley de Justicia Fiscal que entrara en vigor el 10. de enero de 1937. (195)

Dicho ordenamiento, reguló, por primera vez en México, las controversias suscitadas con motivo de las resoluciones emitidas por las autoridades dependientes del Poder Ejecutivo Federal en materia fiscal, a través de un órgano jurisdiccional especializado e independiente, tanto de la Secretaría de Hacienda como de cualquier otra autoridad administrativa, incluido el Ejecutivo, al que no se encontraba subordinado jerárquicamente. (196) (197)

Tal organismo, por disposición expresa del artículo 10. de la ley en mención, fue denominado "Tribunal Fiscal de la Federación", absorbiendo la competencia que hasta esa fecha habían tenido el Jurado de Penas Fiscales y la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta; derogándose, asimismo, los preceptos de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación y del Código Federal de Procedimientos Civiles que regulaban el juicio de oposición en materia fiscal, sustanciado ante los Tribunales Federales. (198)

De este modo, el día 10. de enero de 1937 fue instalado el Tribunal Fiscal de la Federación en el edificio ubicado en la Calle de Venezuela No. 8 de la Ciudad de México, integrado por 15 Magistrados, entre los que se encontraban D. Mariano Azuela, D. Antonio Carrillo Flores y D. Manuel Sánchez Cuen, a quienes el Secretario de Hacienda se dirigió recordándoles la responsabilidad que adquirirían, en tanto el Tribunal se creaba para lograr en forma más expedita y respetable la acción administrativa en las controversias fiscales, delegando en dicho órgano la facultad de dictar las resoluciones pertinentes y en el entendido de que las dos

(195) Arreola Ortiz, Leopoldo R. - La Naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación. - " Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México." Op. Cit. P. 165.

(196) Idem. P. 165.

(197) Margáin Manautou, Emilio. Op. Cit. P. 31.

(198) Arreola Ortiz, Leopoldo R. Op. Cit. P. 165.

partes, Fisco y contribuyentes, tenían igual oportunidad de hacer valer su derecho ante los ojos de la justicia. (199)

La Ley de Justicia Fiscal que diera origen al Tribunal Fiscal de la Federación, estuvo en vigor hasta la promulgación del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938 que comenzó a regir el 1o. de enero de 1939 (200); ordenamiento éste último, que recogiera el contenido de la Ley de Justicia Fiscal e incorporara todo lo relativo a los sujetos y elementos de la obligación tributaria, procedimiento económico-coactivo e infracciones y sanciones; lo cual constituyó un avance notabilísimo para la legislación tributaria mexicana. (201)

Finalmente, cabe mencionarlo, el Código en comento fue abrogado por otro del mismo nombre que entrara en vigor el 1o. de abril de 1967, cuyo mérito sería el de haber corregido los errores de técnica legislativa del anterior, el de las lagunas existentes y en lo tocante al juicio de nulidad, la incorporación de un capítulo relativo a los recursos que las autoridades podían hacer valer contra las sentencias de las Salas y el entonces Pleno del Tribunal; eliminándose, asimismo, las disposiciones relativas a la organización del Tribunal Fiscal que se consignaron, felizmente, en la Ley Orgánica de dicha institución promulgada el 24 de diciembre de 1966. (202)

(199) Cadena Rojo, Jaime. - Efemérides del Tribunal Fiscal de la Federación. - "Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México." Op. Cit. P.p. 119 y 120.

(200) Ponce Gómez, Francisco. - Organización y Funcionamiento del Tribunal Fiscal de la Federación. - "Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México." Op. Cit. P. 204.

(201) Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. P. 32.

(202) Idem. P.p. 32 y 33.

II.2.- Naturaleza jurídica y fundamento constitucional del Tribunal Fiscal de la Federación.

"Artículo 10.- El Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que esta ley establece."

La transcripción que antecede, tomada de la vigente Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, denota la naturaleza que dicho organismo posee hoy día:

Es un órgano del Estado, competente para desempeñar la función pública de administrar justicia; conoce de las controversias o conflictos jurídicos en materia fiscal y en el campo administrativo, v, aunque formalmente enmarcado en el Poder Ejecutivo, es independiente de éste ya que posee autonomía plena para dictar sus resoluciones.

A grandes rasgos, podrían quedar así enumeradas las características que conforman la naturaleza del Tribunal en cuestión, pero si analizamos de manera breve algunas de sus características evolutivas, incursionaremos con menos dificultad en el entendimiento de un tribunal que, como el de referencia, no es formalmente judicial, a más de tener en mejor perspectiva los avances de dicha institución.

A la luz de la Ley de Justicia Fiscal el Tribunal Fiscal nació como un tribunal administrativo de justicia delegada, lo cual no dejó de tener sus pros y sus contras, ya que si bien mucho era el adelanto al resolver sin sujetarse a ninguna de las autoridades de la administración activa que le obligaran a seguir ciertos lineamientos --justicia retenida--, la facultad decisoria delegada implicaba fallar en representación del propio Ejecutivo, a quien, originariamente, pertenecía dicha atribución (203); restándole, tal situación, plenitud en su calidad de órgano jurisdiccional --no confundir la independencia jerárquica, que en efecto detentaba, con la facultad decisoria delegada para resolver, pero ello en representación del ejecutivo--.

El hecho de que el nuevo organismo jurisdiccional fuera de justicia delegada, se reflejó en dos limitantes de su actuación: una, que sus resoluciones fuesen meramente declarativas y dos, que el Tribunal careciese de imperio para hacer cumplir sus decisiones. (204)

En cuanto hace a la primera limitante, especialistas (205) en la materia señalan que la actuación del Tribunal no ha tenido siempre el valor absoluto de contencioso de anulación, esto es que se céntrase a reconocer la legalidad o a declarar la nulidad de los actos administrativos, ya que, afirman, desde sus inicios y conforme a la Ley de Justicia Fiscal, dicho Tribunal tenía facultad, una vez declarada la nulidad y siempre que no se tratara de reponer el procedimiento, para indicar de manera concreta en qué sentido debía dictar su nueva resolución la autoridad fiscal; adquiriendo con ello características que le asemejaban más a un tribunal de plena jurisdicción que a uno de mera anulación.

Sin pasar por alto dicha consideración, estimamos que la limitante en referencia ha sido rebasada no sólo por la inserción que ya privaba en el Ordenamiento legal a que nos referimos en el comentario inmediato anterior (antecedente del art. 239 del C.F.F. vigente) sino por otras circunstancias de mayor peso como lo fue, por un lado, el superar el sistema de justicia delegada por disposición expresa del legislador, y por otro, el que el Tribunal Fiscal haya ampliado su competencia del terreno meramente fiscal al administrativo.

En efecto, es a partir de la promulgación de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación de 24 de diciembre de 1966, que se reconoce expresamente la nueva fisonomía que habría de tener dicho organismo "... al calificarlo como un Tribunal 'administrativo dotado de plena autonomía'." (206)

(204) Idem. P. 173.

(205) Lomeli Cerezo, Margarita. - Obstáculos para la Defensa de los Particulares Frente a la Administración Pública.- "Estudios Fiscales." Colección de Estudios Jurídicos, Vol VI. Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación. 1a. Ed. México 1984. P.p. 41 a 45.

(206) Arreola Ortiz, Leopoldo R. Op. Cit. P. 184.

Con ello, se formalizaron dos características esenciales que le tornaron en un verdadero órgano jurisdiccional: la primera, el que quedara legalmente establecida su competencia en aspectos varios de la esfera administrativa, los cuales merced al buen funcionamiento de la institución, se habían ido sometiendo tácitamente a su conocimiento y habían rebasado el ámbito fiscal con que inició. (207)

La segunda y de mayor importancia, estimamos, fue ese reconocimiento de autonomía plena del Tribunal que suprimió la declaración relativa a que los fallos se emitirían en representación del Ejecutivo (208), desprendiéndose aquél "...por vez primera en la historia del derecho administrativo mexicano, ... del Poder Ejecutivo de donde había surgido, para adquirir plena autonomía en su desarrollo." (209)

Por virtud de lo anterior, "...quedaba en el pasado, y como historia, la época en la que el Tribunal se erigiera como Tribunal jurisdiccional de justicia delegada y limitado exclusivamente al ámbito fiscal." (210) Aun cuando se le continúa citando, indebidamente, como tribunal que actúa por delegación de facultades. (211)

Y en ello hacemos hincapié, dado que no es igual la delegación de facultades materialmente jurisdiccionales, que la atribución de dichas facultades hecha por el poder legislativo a través de la ley, como ocurrió con el Tribunal Fiscal mediante su Ley Orgánica y el Código Fiscal de 10. de abril de 1967.

Recapitulando, podemos conjuntar los principales aspectos que conforman la naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación y hacer una breve enumeración de ellos.

(207) Idem. P. 184.

(208) Cadena Rojo, Jaime. Op. Cit. P.p. 129 y 131.

(209) Arreola Ortiz, Leopoldo R. Op. Cit. P. 184.

(210) Idem. P. 184.

(211) Johnson Okhuysen, Eduardo A. Op. Cit. P.p. 115 y 116.

1.- Es un órgano jurisdiccional.

2.- Habiendo surgido como tribunal de justicia delegada, ha pasado a ser un órgano dotado de plena autonomía en cuanto emite sus fallos por atribución expresa de la ley y no en representación del Ejecutivo.

3.- A pesar de su denominación, tiene ya competencia no sólo en el ámbito estrictamente fiscal sino también, en sentido amplio, en el administrativo tal como su Ley Orgánica lo establece.

4.- Es un tribunal de los llamados de mera anulación (porque sus sentencias sólo pueden reconocer la validez de la resolución impugnada o declararla nula) con características que cada vez le identifican más con los de plena jurisdicción: pero en esto consideramos necesario señalar dos cosas:

Primero, que si consentimos en tenerle como un tribunal ya más cercano al de plena jurisdicción, será: a) en función de su independencia del Ejecutivo; b) de la ampliación de su competencia por virtud de la cual incursiona en conflictos que requieren de un fallo con más caracteres de constitutivo o de condena que de mera anulación, c) de la presencia de otras situaciones prácticas que le han ido consolidando como tal y que han incidido en el legislador, al grado de contar hoy día el administrado con una instancia para ocurrir en queja ante el propio Tribunal, por incumplimiento de sentencia (art. 239-ter, del C.F.F. vigente) lo que evidentemente rompe en mucho la limitante que tenía para hacer cumplir sus fallos, permeando hacia la plenitud su función jurisdiccional; y, d) de ese aspecto tocante a que la sentencia indicará la forma y términos en que la autoridad ha de cumplirla (art. 239 C.F.F. en vigor)

Segundo, que tomando en consideración la naturaleza del conflicto tributario --el cual aquí nos interesa--, la pretensión de mera anulación hecha valer en el proceso fiscal no se desvirtúa con el hecho de que el Tribunal adquiera cada vez más visos de plena jurisdicción, ya que no hay derechos subjetivos en juego y sólo se discute si la autoridad acertó o no debidamente; situación de la que

no estamos muy ciertos que ocurra de igual forma en otro tipo de asuntos sometidos al conocimiento del Tribunal Fiscal. verbigracia, la interpretación y cumplimiento de contratos o el caso de pensiones civiles y militares, para los cuales estimamos estrecha la disposición del artículo 238 del Ordenamiento Tributario en vigor, relativa a las causales de nulidad, si recordamos que originalmente fue creada para contiendas estrictamente fiscales

Por tanto, si el manejo de la plena jurisdicción pretende hacerse partiendo del reconocimiento de un derecho administrativo en favor del administrado, habrán de tomarse en cuenta los conflictos ajenos al tributario, para los cuales resulta competente también el Tribunal Fiscal.

Con lo anterior, damos por concluido el breve análisis atinente a la naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación, conviniendo ahora precisar las bases constitucionales que le sustentan.

En sus orígenes, el Tribunal Fiscal de la Federación fue reputado de inconstitucional, porque como tribunal no judicial carecía de base para su creación en la Ley Fundamental; a más de los argumentos ancestrales y en contrario que le estimaban como un organismo que violentaba el principio de la separación de poderes, o que le tenían como un tribunal especial de los prohibidos por el artículo 13 constitucional y aun los que sostenían su transgresión al diverso artículo 17 constitucional por considerar que la administración pública se hacía justicia por sí misma.

Rebasadas de una u otra manera las opiniones en contrario, lo cierto era que al momento de su creación el Tribunal Fiscal no contaba con el fundamento constitucional necesario para sustentarle como tribunal administrativo.

No obstante lo anterior, el Tribunal se estableció aun con las limitantes mencionadas en párrafos precedentes, hasta que el resultado "... de una década en el funcionamiento, adaptado progresivamente por la jurisprudencia a las realidades mexicanas, de esa justicia

administrativa-fiscal delegada, llevó al Poder Constituyente Permanente a su consolidación constitucional en 1946 ..."
(212) mediante la reforma a la fracción I del artículo 104 constitucional que de manera indirecta fundamentó en la Ley Suprema la creación de los tribunales administrativos, al autorizar el establecimiento de recursos contra las sentencias de dichos tribunales. (213)

Aun cuando dicha enmienda ubicó en mejor perspectiva la legitimidad constitucional del Tribunal, fue hasta el 28 de octubre de 1968 que una nueva modificación al artículo 104 fracción I del Ordenamiento Fundamental entra en vigor autorizando de manera directa (214) y expresa la creación de tribunales administrativos:

" Artículo 104.- Corresponde a los tribunales de la Federación conocer:

I... Las leyes federales podrán instituir tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal o del Distrito Federal, y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones. "

De este modo, quedó dilucidada la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación como tribunal administrativo, aun cuando la doctrina no se pone de acuerdo en si la ubicación del organismo se encuadra dentro del poder ejecutivo o dentro del judicial.

(212) González Cosío, Arturo. Op. Cit. P. 119.

(213) Carpizo Mc.Gregor, Jorge. - Bases Constitucionales de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo. - " Estudios Constitucionales." Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. Serie G. Estudios Doctrinales 48. 1a. Ed. México 1980. P. 189.

(214) Idem. P. 190.

II.3.- Estructura del Tribunal Fiscal de la Federación.

La estructura actual del Tribunal Fiscal de la Federación no es la misma con que dicho organismo se constituyó.

Durante sus primeros diez años de vida, funcionó en Salas y un Pleno; cinco Salas al inicio -- integradas por tres magistrados cada una-- que aumentaron en 1947 a Siete, con ubicación física en el Distrito Federal. (215)

Merced a la desconcentración administrativa llevada a cabo por el Gobierno Federal en el año de 1973, se crearon, en lo concerniente a la Secretaría de Hacienda, las Administraciones Fiscales Regionales (hoy Federales) mismas que empezaron a funcionar en diversos lugares del país. (216)

Por virtud de ello y en cuanto se hacía necesaria una pronta administración de justicia, se solicitó también, la desconcentración del Tribunal hacia las regiones donde las nuevas dependencias hacendarias se ubicaban, por lo que en 1978 se modifica la estructura del órgano jurisdiccional desapareciendo el Pleno y creándose, a más de Salas Regionales, una Sala Superior. (217)

De dicha conformación que a la fecha prevalece con algunas variantes en atribuciones y competencias ocuparemos en este apartado; remitiéndonos en primer lugar al dispositivo de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación que precisa fundamentalmente la estructura de éste.

1.- Integración del Tribunal Fiscal de la Federación conforme a su Ley Orgánica.

(215) Ponce Gómez, Francisco. Op. Cit. P. 208.

(216) Idem. P. 208.

(217) Idem. P.p. 208 y 209.

"Artículo 2c.- El Tribunal se integra por una Sala Superior y por las Salas Regionales."

El texto del numeral invocado indica en su contenido que el Tribunal se integra con dos partes: la Sala Superior y las Salas Regionales, con atribuciones y competencia propias de una y otras, tal como más adelante veremos.

2.- Número de Salas y distribución de las mismas.

La Sala Superior es ente único con sede en el Distrito Federal, no así las Salas Regionales constituidas actualmente en número total de 17 (diecisiete), mismas que, para efectos de su jurisdicción, se distribuyen en 11 (once) regiones del país [art. 21 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación].

Ahora bien, por cada una de las regiones en que la Ley Orgánica divide el territorio nacional, habrá una Sala Regional, excepción hecha de la región Metropolitana -- con jurisdicción en el D.F.-- donde habrá 6 (seis) y de la Hidalgo-México --con jurisdicción en los Estados de Hidalgo y de México-- donde habrá 2 (dos) [art. 22 de la misma Ley Orgánica].

Los anteriores casos de excepción a la regla de una Sala por región, obedecen al gran número de conflictos que resultan de la centralización económica y política en el Distrito Federal y su zona conurbada.

3.- Atribuciones de carácter meramente administrativo de la Sala Superior.

Estas son, conforme al artículo 16 de la Ley Orgánica, las relativas al orden y buen funcionamiento del Tribunal, entre las que destacan la fijación de la sede de las Salas Regionales; la designación del Presidente del Tribunal Fiscal [artículo 17 de la misma Ley], quien lo será también de la Sala Superior; la propuesta al Ejecutivo del presupuesto del propio Tribunal; la fijación y cambio en la adscripción de los magistrados de las Salas Regionales, etc.

4.- Atribuciones de carácter meramente administrativo de las Salas Regionales.

Conforme al artículo 28 de la Ley invocada, lo serán el nombramiento del presidente de Sala y las demás que las leyes establezcan.

5.- Integración de la Sala Superior y de las Salas Regionales.

Tanto la Sala Superior como las Salas Regionales se integran por juzgadores denominados "MAGISTRADOS", sin embargo, esta designación no corresponde a la que se emplea en la estructura judicial ya que en ésta se denomina así a quienes son miembros de los Tribunales de Alzada o de segunda instancia y no a aquéllos que lo son de primera instancia, como ocurre con los magistrados del Tribunal Fiscal.

El nombramiento de los magistrados corresponde en atribución al Presidente de la República mediando la aprobación del Senado; sea para integrar la Sala Superior o las Salas Regionales. [art. 30.]

6.- Número de magistrados que integran la Sala Superior y las Salas Regionales.

La Sala Superior se compondrá de nueve magistrados que específicamente se nombren para integrarla [art. 11]. Por su parte, cada Sala Regional contará con tres magistrados que también deberán ser nombrados específicamente para integrarla [art. 20].

7.- Personal del Tribunal Fiscal de la Federación.

Además de los magistrados, el Tribunal requiere de otros funcionarios para cumplir con su actividad jurisdiccional; de este modo, tendrá un Secretario General de

Acuerdos, quien será también secretario de acuerdos de la Sala Superior; un Oficial Mayor; Secretarios; actuarios y los peritos necesarios para el despacho de los negocios en dichas Salas así como los empleados que el Presupuesto de Egresos de la Federación determine [art.8].

8.- Atribuciones de los magistrados.

Entre las más importantes están las de admitir o desechar la demanda, la contestación a la misma o las pruebas así como formular el proyecto de sentencia definitiva [art. 30].

9.- Atribuciones del Secretario General de Acuerdos.

Sus atribuciones son jurídicas y administrativas, entre las que podemos mencionar el dar cuenta en las sesiones de la Sala Superior tomando la votación, levantando el acta relativa y comunicando las decisiones acordadas; autorizar las actuaciones de la Sala Superior, etc. Tiene fe pública [art.31].

10.- Atribuciones del Oficial Mayor.

Este funcionario desempeña funciones de carácter administrativo en el manejo de recursos económicos y en el relativo al personal administrativo. [art. 32]

11.- Atribuciones de los secretarios de las Salas Regionales, de los actuarios y de los peritos.

Los secretarios tienen como atribuciones relevantes, la de actuar como fedatarios en las actuaciones de los magistrados y en razón de lo mismo llevar a cabo varias diligencias en la secuela del juicio, así como proyectar las sentencias. [art. 34]

Por su parte, los actuarios tienen como función primordial, la de notificar las resoluciones dictadas

[art. 35] y los peritos, la de auxiliar con sus conocimientos en alguna ciencia, arte u oficio cuando así se requiera durante el juicio [art.36].

12.- Legislación atinente a la estructura -atribuciones y competencia- del Tribunal Fiscal de la Federación.

Tenemos en primer término, a la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, seguida por el Reglamento Interior del mismo, el Código Fiscal de la Federación y las leyes especiales.

13.- Ubicación física de la Sala Superior y de las Salas Regionales Metropolitanas.

La Sala Superior se encuentra físicamente ubicada en la calle de Amores No. 1120, colonia Del Valle, en esta Ciudad.

Por lo que hace a las seis Salas Regionales Metropolitanas, éstas tienen su domicilio en la calle de Varsovia No. 9 colonia Juárez, también en esta Ciudad.

II.4.- Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

Vimos ya (supra II.1) como el Tribunal Fiscal de la Federación fue en sus inicios un órgano de justicia exclusivamente tributaria, apuntalada con la absorción de la competencia que hasta el momento de su creación tuvieron el Jurado de Penas Fiscales y la Junta Revisora del Impuesto Sobre la Renta, a más de la que tenían los Juzgados de Distrito para conocer de las impugnaciones a resoluciones en materia fiscal.

Su buen desempeño en la labor encomendada, le valió para que en 1941 se ampliara la competencia hacia otro ámbito que rebasaba el fiscal, incursionando ya en el administrativo propiamente dicho en cuanto se le dieron atribuciones para resolver las reclamaciones presentadas por los particulares en contra del Gobierno Federal por créditos pendientes de pago o respecto de aquéllos no depurados. (218)

A partir de ese momento, continuó en diversos periodos la ampliación de competencia que varias leyes especiales dieron por otorgarle; ejemplo de ello tenemos con la Ley de Instituciones de Fianzas por conflictos derivados de los requerimiento de pago del crédito garantizado y con la Ley del Seguro Social que le dió carácter al Instituto Mexicano del Seguro Social de organismo fiscal autónomo. (219)

De este modo, la competencia del Tribunal se ha extendido a materias que no se identifican ya con su nombre, avocándonos en el presente trabajo a enunciar la que se deriva de su Ley Orgánica por contenerse en ésta la que se atribuye en materia tributaria.

1.- Competencia de las Salas Regionales.

(218) Cadena Rojo, Jaime. Op.Cit. P. 120.

(219) Idem. P. 120.

"Artículo 23.- Las Salas Regionales conocerán de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

I.- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;

II.- Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado;

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

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

V.- Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que conceden las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

Cuando el interesado afirme, para fundar su demanda, que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada, o que su situación militar sea diversa de

la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Fiscal sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración;

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

VII.- Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la administración pública federal centralizada;

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

IX.- Las que requieran el pago de garantías de obligaciones fiscales a cargo de terceros, y

X.- Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.

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

para el afectado."

Como puede observarse, en las diez fracciones que componen el artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación se enuncian las cuestiones respecto de las cuales el Tribunal podrá conocer, dejando abierta la posibilidad de que en los otros asuntos que escapaban a la enumeración del precepto mencionado, sean las leyes especiales las que le confieran competencia a dicho Órgano. Ello, según dispone la última fracción del artículo invocado, en relación con el diverso artículo 26 de la propia Ley Orgánica.

Asimismo, y en tanto no está contenida en la relación del citado artículo 23, cabe señalar que es el artículo 25 de la Ley Orgánica en mención, el que establece la competencia del Tribunal para conocer de los juicios (juicio de lesividad) en que las autoridades pretendan la declaración de nulidad de una resolución administrativa favorable al particular, en el entendido de que las mismas sean de las materias previstas como de la competencia de dicho Órgano jurisdiccional.

Ahora bien, de la lectura de las fracciones en mención podemos concluir que las primeras cuatro se refieren a conflictos de naturaleza fiscal pudiendo incluirse también la relativa al requerimiento para hacer efectivas las fianzas que se otorgan como garantía (fracc.IX); correspondiendo las restantes, a cuestiones de carácter meramente administrativo.

De dichas fracciones, para efectos del presente trabajo, procederemos a analizar solamente la primera, en tanto la misma contiene los elementos de la resolución que se impugna en el juicio de nulidad, cuando se ha determinado un impuesto.

Señala el artículo 23 fracción I de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal, que las Salas Regionales serán competente para resolver en los juicios contra las resoluciones definitivas dictadas por autoridad fiscal federal y organismos fiscales autónomos, cuando en ellas se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

En el desglose del primer párrafo del artículo 23 que implica también a la fracción I, encontramos que las resoluciones impugnadas en el juicio de nulidad deberán ser definitivas; ello significa que no cualquier resolución administrativa podrá someterse a juicio sino sólo aquellas que no admitan recurso administrativo o que la interposición de éste sea optativa para el afectado, tal como previene el último párrafo del artículo invocado.

Es decir, que no sea una resolución de mero trámite o que siéndolo y afectando los intereses del particular, pueda ser revisada de oficio; o en otras palabras, la resolución definitiva deberá ser aquella que resuelva y ponga fin al expediente en la fase oficiosa del procedimiento fiscal. (220)

Ahora, conforme a la fracción en análisis la resolución definitiva deberá ser de las dictadas por autoridades fiscales federales o por organismos fiscales autónomos; entendiéndose por aquellas las que se desprendan de las atribuciones conferidas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en relación con el Reglamento Interior de dicha Secretaría; y por los segundos, aquellos entes a los que las leyes especiales les confieren tal calidad, como es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social.

En cuanto hace al contenido de dicha resolución, ésta deberá referirse a los casos en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

Aunque la redacción del artículo en éste punto nos parece defectuosa, en cuanto la voz "determinar" tiene en materia tributaria una connotación propia que significa constatar la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida (221) creemos que es en este sentido que debemos entenderle y no suponer que de la resolución impugnada depende la existencia o inexistencia de una

(220) Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. P. 255.

(221) Idem. P. 121.

obligación ya que la obligación nace cuando se realizan los supuesto de hecho previsto en la ley y no por virtud de un acto de autoridad.

Esto es, la obligación nace por voluntad de la ley fiscal que esté vigente durante el lapso en que se actualizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en ella; de donde es claro que el nacimiento de la obligación tributaria no proviene de la voluntad de la autoridad fiscal (art. 60. C.F.F.)

Además, el acto de determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria, ya que aquél es siempre posterior al nacimiento de ésta. (222)

En consecuencia, estimamos que está indebidamente empleada la locución "determine la existencia de una obligación fiscal" debiendo eliminarse la palabra "existencia" que, por ser redundante al término "determinar" obstaculiza su interpretación; la cual, en materia tributaria debe contar con el máximo de elementos para su precisión.

Ello consideramos menester expresarlo, dado que, no pocos juristas infieren que dentro de la determinación de la existencia de obligaciones fiscales se compendiarían las de presentación de documentos, avisos, solicitudes, etc. a que están obligados como contribuyentes y que la autoridad fiscal puede requerirles; sin embargo, por lo antes manifestado, consideramos que estas obligaciones de carácter formal o de hacer como también les denomina la doctrina no pueden comprenderse en el rubro de determinación de obligación fiscal.

De cualquier forma, la fracción IV del artículo en estudio posibilita para que cualquier resolución que cause un agravio en materia fiscal, distinto a los que se consideran en las otras fracciones, pueda impugnarse ante el Tribunal, lo que no es óbice para insistir en nuestra crítica.

Recapitulando, tenemos entonces como primer punto que si una autoridad fiscal emite un acto donde resuelve que conforme a la ley se ha surtido la condición por virtud de la cual ha nacido la obligación fiscal para aquél que se colocó en la situación prevista, fijando en cantidad líquida el monto de la deuda, tal resolución podrá ser impugnada ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Asimismo podrán llevarse a juicio: la resolución que se concrete a fijar en cantidad líquida el crédito que deriva del nacimiento de la obligación (puede ser que una autoridad haya efectuado por razón de su competencia el accertamiento y otra, sea la encargada de formular la liquidación), y la que sin liquidar, sienta las bases para ello, verbigracia, cuando de una consulta efectuada a la autoridad por el particular aduciendo que ciertos ingresos no están gravados, la autoridad contesta señalándole que sí lo están y en qué medida; pudiendo incluso ordenarle que proceda a su pago ante la autoridad respectiva.

Con lo anterior, concluimos la breve incursión en la fracción que prevee la impugnación de actos de autoridad en los que se determina un impuesto, pasando enseguida a enunciar la competencia otorgada por la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación a la Sala Superior, para con ello tener una mejor ubicación del marco en que se desarrolla el juicio de nulidad.

2.- Competencia de la Sala Superior.

" Artículo 15.- Es competencia de la Sala Superior:

I.- Fijar la jurisprudencia del Tribunal conforme al Código Fiscal de la Federación.

II.- Resolver los juicios con características especiales, en los casos establecidos por el Código Fiscal de la Federación.

III.- Conocer de las excitativas para la impartición de justicia que promuevan las

partes, cuando los magistrados no formulen el proyecto de resolución que corresponda o no emitan su voto respecto de proyectos formulados por otros magistrados, dentro de los plazos señalados por la ley.

IV.- Calificar las recusaciones, excusas e impedimentos de los magistrados y, en su caso, designar al magistrado que deba sustituirlos.

V.- Resolver los conflictos de competencia que se susciten entre las Salas Regionales.

VI.- Establecer las reglas para la distribución de los asuntos entre las Salas Regionales cuando haya más de una en la circunscripción territorial, así como entre los magistrados instructores y ponentes."

De las facultades transcritas y que no presentan dificultad en su comprensión, estimamos que dos son las de mayor trascendencia para nuestro tema: la de fijar la jurisprudencia del Tribunal y la de resolver juicios con características especiales; por lo que consideramos conveniente hacer una breve exposición sobre las mismas.

Tal como la primera fracción del artículo 15 indica: es facultad de la Sala Superior fijar la jurisprudencia que será obligatoria en su observancia para todo el Tribunal.

La razón por la que consideramos importante dicha atribución salta a la vista, en cuanto que la jurisprudencia como fuente de derecho que es, permite a administradores y administrados cuando la ley es oscura, tener una interpretación más justa de ella cubriendo en no pocas ocasiones las lagunas presentes en los ordenamientos tributarios.

Por virtud de las reformas al Código Fiscal de la Federación que entraran en vigor el 15 de enero de 1988, se condicionó la obligatoriedad de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal a la circunstancia de que se emitiera apegada, en su caso, a aquella que hubieran formado los tribunales del Poder Judicial de la Federación, solución que se dió a las contradicciones que solían existir entre la jurisprudencia del Tribunal y la de los Tribunales Colegiados, en cuanto se argumentaba que el Órgano Jurisdiccional Fiscal no estaba obligado a observar la de dichos Tribunales por no disponerlos así el antiguo artículo 259 del propio Código.

Aunque de primera intención podemos decir que la solución terminó con la problemática referida, no estamos muy ciertos de que haya sido la más acertada pues no hay que olvidar que el Tribunal Fiscal es un tribunal especializado y conocedor de las materias sometidas a su jurisdicción, calidad que, sin restarles su honorabilidad en la administración de justicia, difícilmente mantienen los Tribunales Colegiados porque su competencia es mucho más amplia y cuestiones que requieren conocimientos profundos escapan humanamente a su capacidad.

Jurídicamente, los términos en que la jurisprudencia ha de crearse o modificarse, están contemplados por los artículos 13 y 15 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y por los diversos 260 y 261 del Código Fiscal Federal.

Por lo que toca a facultad de la Sala Superior para resolver los juicios con características especiales (artículo 15 fracc. II) habremos de decir que es el Código Fiscal de la Federación el ordenamiento encargado de establecer cuáles serán los juicios que revisten ese carácter. Así en el artículo 239-Bis de dicho Ordenamiento Tributario, se establece que son juicios con características especiales aquéllos en que:

I.- El valor del negocio exceda de cien veces el salario mínimo general vigente para el área geográfica del Distrito Federal, elevado al año, y

II.- Los en que para su resolución sea necesario establecer, por primera vez, la interpretación directa de una ley o fijar

el alcance de los elementos constitutivos de una contribución.

Tenemos así que la Sala Superior es como las Salas Regionales una autoridad con facultad jurisdiccional para conocer de los juicios con características de las mencionadas; la cual, habiéndosele quitado la facultad que hasta el 14 de enero de 1988 ejerció resolviendo los recursos de revisión contra las sentencias definitivas de dichas Salas Regionales, se convirtió en un juzgador de primera instancia.

Para este caso particular, apuntamos las mismas deficiencias que señalamos en el relativo a la jurisprudencia, ya que si bien es cierto que el resago en la resolución de dichos recursos promovidos ante la Sala Superior era alto y que a la fecha se ha conseguido disminuir, con la atribución concedida a los Tribunales Colegiados que son los competentes actualmente para resolver, la calidad de dichos fallos no son siempre óptimos por el desconocimiento en la materia fiscal de los secretarios proyectistas y de los mismos magistrados de esos Tribunales.

Si el Tribunal Fiscal se creó para lograr una deseable administración de justicia en materia tributaria y en las otras que hoy conoce, consideramos que desaparecer de hecho la Sala Superior en cuanto sus funciones tal parecen ya "meramente honorarias" y no como solían ser, de autoridad jurisdiccional de alzada, le restan autonomía en el más amplio de los sentidos al Tribunal, pues según parece, está destinado ya a ser un órgano jurisdiccional más, que tendrá como autoridad inmediata superior a los Tribunales Colegiados; los cuales, insistimos, impondrán muchas veces criterios que en nada se ajustan al conocimiento del derecho fiscal sustantivo y que chocan con la idea de contar realmente con un tribunal administrativo dotado de plena autonomía.

Vale decir que esta reforma es de reciente cuño y que sólo el tiempo dirá, merced a la experiencia, si realmente funciona o habrá de buscarse solución más atinada.

II.5.- Reformas a la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación de 15 de enero de 1988.

En el Diario Oficial de la Federación del martes 5 de enero de 1988, fueron publicadas las modificaciones a la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, mediante las cuales se reformaron y adicionaron los artículos 3o., 4o., 13o., 15o., 16o., 19o., 22o., 23o., 24o., 27o., 28o., 29o. y 30o. Reformas que entraron en vigor el día 15 de enero del mismo año.

De dichos numerales merecen nuestra atención, el artículo 13o., mediante el cual se reforma el procedimiento para fijar y modificar la jurisprudencia del Tribunal; el artículo 15o., reformado en su fracción II para otorgar competencia a la Sala Superior en la resolución de juicios con características especiales y desapareciendo la que tenía para resolver los recursos que concedieran las leyes en contra de las resoluciones de las Salas Regionales y, finalmente, el artículo 23, donde se reforma la redacción de la fracción VIII al señalar que el Tribunal conocerá de resoluciones que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, en lugar del texto anterior que decía, "contra funcionarios o empleados de la federación", reformándose la fracción IX que pasó a ser la X actual.

CAPITULO III

EL JUICIO DE NULIDAD EN MATERIA FISCAL Y SU SUSTANCIACION ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

III.1.- Esbozo del procedimiento fiscal en su fase oficiosa.

Hemos considerado necesario realizar un bosquejo de lo que se conoce como fase oficiosa en el procedimiento fiscal, porque en ella, entre otros acontecimientos, se gesta el acto que luego habrá de impugnarse ante el Tribunal Fiscal de la Federación. De este modo, nos parece que tendremos una mejor perspectiva del juicio de nulidad, al ubicarnos en la etapa durante la cual el acto tiene que cumplir con ciertas condiciones antes de poder ser sometido a juicio, las cuales se verán reflejadas indudablemente en el desarrollo del proceso.

En términos generales podemos decir que la fase oficiosa del procedimiento fiscal se caracteriza porque en ella se realizan todos los actos y diligencias tendientes al cumplimiento de las obligaciones fiscales formales y sustantivas, llevándose a cabo las actuaciones de trámite y de forma necesarias para que el acto de autoridad se produzca con la debida legalidad y eficacia.

A efecto de obtener dicho cumplimiento, se implementan sistemas (223) que le permitan al contribuyente.

(223) Navarro Rodriguez, Alberto. - Análisis y Diagnóstico del Sistema Impositivo Federal. - "Memoria del XI Congreso del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal v Finanzas Públicas, A.C." Departamento de Derecho v Ciencias Políticas. Universidad Autónoma de Tlaxcala. 1986. P. 36.

por un lado, llevar a cabo sus obligaciones con menor dificultad, y a la autoridad, por el otro, actuar con la oportunidad requerida en la verificación y control de aquéllas.

Control y fiscalización, son justamente los procedimientos establecidos por la ley para asegurar la obtención de los recursos que habrán de ser destinados al gasto público; procedimientos éstos de los que derivan derechos y obligaciones tanto para la autoridad como para el contribuyente.

Tenemos así, que para el contribuyente existen obligaciones no sólo de dar, que correspondería en términos sencillos a la entrega de dinero por concepto del tributo y más específicamente por el impuesto, sino también, obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar, que como dijimos con anterioridad, la doctrina denomina obligaciones de carácter formal.

Aun cuando dichas obligaciones formales están presentes, tanto en el procedimiento de control, como en el de fiscalización, podemos para esquematizarlas señalar algunas de las que resultan más ejemplificativas dentro de cada procedimiento.

En el procedimiento de control, tenemos que los contribuyentes deberán, entre otros, inscribirse en el Registro Federal del mismo nombre (art. 27 C.F.F.), presentar avisos, declaraciones, dictámenes financieros, llevar sistemas contables de los autorizados (obligaciones de hacer), no alterar la misma (obligación de no hacer), etc., para que la autoridad sepa cuál es la situación particular del que tributa, atento a las manifestaciones que ante ella se hacen de estar cumpliendo con sus obligaciones fiscales.

Sin embargo, previendo que el sujeto obligado escape al control anterior o incumpla con él, la ley prevee otro procedimiento denominado, como arriba señalamos, de fiscalización, a través del cual la autoridad está facultada para comprobar el cumplimiento cabal de las disposiciones fiscales. (art. 42. C.F.F.)

De este modo, y conforme al dispositivo invocado en el párrafo inmediato anterior, la autoridad fiscal tiene diversas atribuciones mediante las cuales podrá verificar si el contribuyente ha cumplido o no con sus obligaciones; así la ley le autoriza para requerir y revisar la contabilidad del particular, examinar sus dictámenes financieros, practicar visitas domiciliarias, rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones, practicar avalúos de bienes, solicitar informes a funcionarios y empleados públicos y allegarse de las pruebas necesarias para solicitar, en su caso, el ejercicio de la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

De las atribuciones que hemos mencionado, indudablemente la que nos reporta mejor ejemplo de la obligación de tolerar es la relativa a la práctica de la visita domiciliaria; ello por la importancia misma del procedimiento llevado a cabo para su realización, por la frecuencia con que se lleva a cabo (según pude constatar en dos años y medio de práctica profesional como defensor de actos que tenían como antecedente la práctica de tales visitas) y porque, como pretendemos en este apartado, partiendo de ella, tendremos una magnífica secuencia que nos permita llegar al punto deseado: la conclusión de la fase oficiosa con el acto que habrá luego de impugnarse mediante el juicio de nulidad.

Acto que, permitaseme decirlo así, muchas veces llega "muerto" al juicio, merced a las irregularidades (de las que adolece considerablemente la visita domiciliaria) en que incurren las autoridades y que de manera increíble aún se sostienen y convalidan bajo la indiferencia de la administración, la desesperanza de los abogados del fisco por defender lo indefendible y la complacencia de los contribuyentes; repercutiendo todo ello en la economía del Estado al tramitarse juicios innecesarios porque de antemano se sabe que la nulidad del acto es evidente y aun cuando por mucho pueda esperarse la declaratoria de validez emitida por la Sala, en la resolución al juicio de amparo directo que generalmente intentan los contribuyentes se tiene la certeza del resultado contrario a los intereses del fisco.

Por las razones apuntadas, sin que nuestra exposición sea exhaustiva, veremos cómo se desarrolla la

práctica de una visita durante la fase oficiosa, en su condición de antecedente para la emisión del acto que determina un impuesto.

Como acto de molestia que es, y cuya realización está prevista por el artículo 16 constitucional, la visita domiciliaria deberá estar precedida por una orden que cumpla primero, con los requisitos propios de todo acto administrativo según dispone el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, que son, a saber, del tenor siguiente:

" I. Constar por escrito.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

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

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

Asimismo, dicha orden deberá indicar (artículo 43 del C.F.F.) el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita y el nombre de la persona o personas que deban llevarla a cabo.

Para notificar la orden, los visitadores se presentarán al sitio donde deba practicarse la diligencia entregándola al visitado o a su representante, y en el evento de que ninguno de ellos se encontrara, dejarán citatorio para que a hora cierta del día siguiente el visitado o quien legalmente le represente, reciba la orden; apercibidos de que su omisión al señalamiento del citatorio, no impedirá la práctica de la visita que se llevará a cabo con la persona que esté en el lugar.

Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, es deber de los visitadores identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia, mostrando sus credenciales que les acrediten como personal hacendario y que permitan al particular corroborar que son las mismas personas designadas en la orden para realizar la visita.

A propósito de esta formalidad que obliga a los visitadores a identificarse cuando da inicio la visita, es pertinente el comentario siguiente.

Antes de la reforma que sufriera el artículo 259 del Código Fiscal de la Federación, mediante el cual se establecía la obligatoriedad en la observancia de la jurisprudencia emitida por la Sala Superior para todo el Tribunal Fiscal, sin que se condicionara a la que se hubiese formado en los Tribunales del Poder Judicial de la Federación, solía invocarse, no sin razón, una que interpretando los alcances del diverso artículo 44 del propio Ordenamiento Tributario, daba por satisfecho el requisito de identificación de los visitadores con la consignación de tal circunstancia en las actas de visita, relevándolos de pormenorizar el documento con que se identificaban, en cuanto dicho numeral -artículo 44- no lo exigía así.

En no pocas ocasiones se reconoció la validez - aun en la resolución al amparo interpuesto contra la sentencia definitiva - de los actos fruto de la diligencia practicada así, con la mera consignación de la identificación ante el visitado y su conformidad con el documento que para tal efecto se le exhibía, sin que mediara la circunstanciación del mismo; declarándose en otras más, la nulidad del acto por no realizarse tal pormenorización.

Si para aquél entonces, los criterios estaban divididos y podía esperarse una resolución favorable al fisco cuando el particular hacía valer como concepto de anulación, el incumplimiento de la formalidad en la identificación, hoy día resulta absurdo que el Código Fiscal en su artículo 44 no lo disponga así expresamente, habida cuenta de que por acuerdo de la Sala Superior de 2 de febrero de 1989, se modificó su jurisprudencia No. 91 para establecer como obligación de los visitadores, la pormenorización del documento identificatorio.

Con ello, quienes practican las visitas siguen sin cumplir con dicha formalidad pues a decir de los mismos su actuación se ajusta sólo a lo que el dispositivo citado (art. 44) les exige (la jurisprudencia no es obligatoria para la autoridad fiscal); con la consecuente producción de actos cuya nulidad es por demás manifiesta, debido a esa falta de criterio en las autoridades de determinación y recaudación, que no creemos sólo producto de la ignorancia.

Si las lagunas legislativas crean situaciones delicadas en términos generales, las que hay en materia tributaria tienen repercusiones económicas muy fuertes; no sólo para el fisco que deja de percibir aquello a lo que tiene derecho, sino también para los que contribuyen, en cuanto habrán de pagar un juicio infructuoso porque pudo evitarse; permitiendo por otro lado, que los evasores sigan obteniendo sentencias favorables en el Tribunal Fiscal porque la autoridad, nos atrevemos a decir que sabedora de ello en no pocos casos, es omisa en cumplir con un requisito como el señalado; dando como resultado un acto que será anulado y que para el tiempo en que dicha autoridad vuelva a ocuparse de la situación del contribuyente, sus facultades habrán caducado (o en otras palabras ya no podrán finalmente obtener el ingreso por impuestos), sin que haya posibilidad de fincárseles, vale decirlo, responsabilidad alguna.

Posterior a la identificación, el o los visitantes requerirán a la persona con quien se entiende la diligencia para que nombre dos testigos que lo serán del desarrollo de la visita. Si, entre otras contingencias, estos se niegan a fungir como tales o el particular se rehusa a designarlos, los propios visitantes quedarán autorizados para nombrarlos.

Cubiertos los anteriores requisitos, los visitados están obligados a permitir el acceso al lugar o lugares objeto de la visita, manteniendo a disposición de los visitantes, contabilidad, papeles, documentos, registros electrónicos y demás instrumentos que sean de utilidad para acreditar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del visitado.

De la visita realizada, el personal designado para practicarla debe levantar acta circunstanciada de la misma, haciendo constar los hechos y omisiones que en ella se hubieren conocido.

Los hechos u omisiones así consignados hacen prueba de su existencia para efectos de cualesquiera de las contribuciones a cargo del visitado, debiendo el visitador, conforme al artículo 46 del Código Fiscal de la Federación "determinar las consecuencias legales de tales hechos u omisiones, las que se podrán hacer constar en la misma acta o en documento por separado."

Aquí hacemos un alto para realizar el comentario siguiente.

La redacción del citado numeral, que transcribimos entrecomillada, nos parece poco afortunada porque nuevamente se emplea el vocablo "determinar" cuyo sentido adquiere dimensión particular para el derecho fiscal (en apartados anteriores lo hicimos saber así); y si bien parece ser un deber a cargo del visitador que no habrá de tomarse como resolución en tanto obedece a la relación que debe haber entre lo encontrado durante la visita y la probable infracción a un dispositivo, ello como una mera opinión, estamos ciertos de que traerá más dificultades por cuanto la función del visitador no es la de precisar consecuencias jurídicas, sino sólo hacer constar que la situación del particular se ajusta o no al debido cumplimiento de las normas fiscales. (Texto reciente, en vigor a partir del 1o. de enero de 1990)

Señalado lo anterior, retomemos la secuencia en nuestra exposición.

El periodo de duración de la visita puede variar, ocupando desde sólo unos días hasta semanas o meses completos; por ello, a más de otras circunstancias, existen actas denominadas "parciales" donde se consignará lo que ocurra durante el lapso que comprenda la revisión total y que formarán parte de otra denominada "final", que será aquélla con la cual se dé por concluida definitivamente la diligencia.

Si durante la visita se consignan hechos u omisiones que hagan referencia concreta al incumplimiento de disposiciones fiscales, el particular contará con un plazo de 15 (quince días) para probar mediante la exhibición de documentos, libros, registros o en su defecto el señalamiento del lugar donde se encuentren éstos, que dio cumplimiento a las normas mencionadas.

El plazo a que nos referimos, correrá de la fecha en que se cierre la última acta parcial y hasta que se levante el acta final; entendiéndose que el acta final, como mínimo debe levantarse quince días después del cierre de aquélla.

Aunque desapareció la instancia de inconformidad contra el contenido del acta final, que otorgaba un plazo de 45 días al contribuyente para su planteamiento, se establece la antes mencionada por consideración a la enorme pérdida de tiempo que la anterior ocasionaba al procedimiento fiscal y que raramente concedía razón al visitado. (Reforma a los artículos 46 y 54 del C.F.F., vigente a partir del 10. de enero de 1990.)

En este punto, ejercidas ya las facultades de comprobación, la autoridad fiscal está obligada a emitir un acto definitivo o resolución que termine el procedimiento y que establezca si la situación del contribuyente es o no regular.

Para el pronunciamiento de dicho acto, claro está que deberán tomarse como antecedentes, entre otros que no hemos mencionado, las actuaciones y diligencias que se hubieran practicado.

Si la autoridad, y ello lo mencionamos porque es nuestro ejemplo, está en la certeza legal de que se ha incumplido con las disposiciones fiscales omitiéndose el pago de tributos (un impuesto para el caso que nos ocupa), deberá formular la determinación de la obligación fiscal.

Para que el acto sea emitido conforme a derecho, debe cumplir con los requisitos del artículo 38 del

Código Fiscal de la Federación (transcrito por nosotros en párrafos anteriores): así, dicho acto o resolución que consta por escrito, precisa, generalmente en su margen superior derecho, el nombre completo de la dependencia que lo emite, la fecha de emisión, el asunto del que trata, el nombre de aquél a quien se dirige, la fundamentación de la facultad para revisar y determinar las obligaciones tributarias (art. 42 C.F.F.), la fundamentación que le permite realizar en el lapso que le concede la ley tales facultades (art. 67 C.F.F.) y la expresión de los conceptos por los cuales se fincan los créditos (tipo de impuesto y periodo)

También, como acto que debe estar fundado y motivado, posee una parte considerativa donde se hará señalamiento en cuanto a si el particular se inconformó o no con los hechos, manifestando todas las consideraciones relativas a los hechos u omisiones consignados en las actas y demás actuaciones, por las que establece la adecuación del caso del contribuyente a la hipótesis legal y que conforman el acto de accertamiento.

Generalmente en la parte final del acto se imponen las sanciones, consistentes en multas, precisándose en un resumen el crédito total que aparece desglosado en cantidad fija por concepto de impuesto o impuestos omitidos y el monto correspondiente a las multas; indicándose también, el término con que cuenta el contribuyente para cubrir el crédito determinado antes de que se inicie el cobro coactivo a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Por último, contendrá la firma autógrafa de la autoridad responsable del acto emitido.

A groso modo, tenemos ya un panorama tanto de cómo concluye la fase oficiosa, como de la formación del acto que, si el contribuyente lo estima ilegal, quedará listo para ser impugnado en juicio.

No obstante, por virtud de los recursos previstos en la ley a favor del contribuyente --de los cuales nos ocuparemos en el apartado siguiente--, la etapa oficiosa es susceptible de prolongarse hasta que se dicte la resolución correspondiente; misma que, si le resulta adversa al particular, será el acto definitivo a impugnar en el juicio.

III.2.- Medios de defensa que puede hacer valer el contribuyente, antes de intentar el juicio de nulidad.

Bajo el rubro general de "Recursos administrativos", el Código Fiscal de la Federación agrupa a los medios de defensa que puede hacer valer el particular contra los actos de autoridad precisados en el mismo Ordenamiento.

Así, los recursos administrativos se definen como los medios de impugnación al alcance del o los gobernados que resulten ilegalmente afectados en su esfera jurídica por el acto de autoridad, para procurar obtener atento al procedimiento establecido, el que, la propia autoridad emisora o su superior jerárquico, lo revoquen, o modifiquen, restableciendo el orden jurídico violado, en forma económica, sin tener que agotar un procedimiento jurisdiccional. (224)

De lo anterior tenemos, en primer lugar, que los recursos administrativos encuentran ubicación dentro de la llamada fase oficiosa del procedimiento fiscal; resultándonos incompatible la consideración (225) relativa a que dichos recursos no están comprendidos propiamente en aquella.

Si por fase oficiosa entendemos la en que se produce y adquiere definitividad el acto de autoridad, entonces no podemos excluir a los recursos que, indudablemente, también desembocan en uno. (226)

Así, aun cuando la calificación de oficiosa corresponde al principio por el que la autoridad tiene a su

(224) De la Garza, Sergio Fco. -Recursos Administrativos- "Justicia Administrativa." Editorial Trillas, S.A. 1a. Ed. México, 1988. P. 26.

(225) Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. P.p. 247 a 262.

(226) Fix Zamudio, Héctor. "Introducción al Estudio del Proceso Tributario en el Derecho Mexicano." Op. Cit. P. 1069.

cargo el impulso del procedimiento. (227) en éste deben quedar incluidos los relativos a la producción (comprobación-determinación, entre otros); ejecución (procedimiento administrativo de ejecución); autocontrol (inconformidad contra hechos u omisiones); impugnación (recursos) y todos aquéllos cuya intervención se traduce en dar definitividad a la conducta administrativa.

En segundo término, habremos de considerar que el recurso administrativo es un medio de impugnación efectivamente económico, por cuanto evita al particular sufragar un juicio, permite a la autoridad fiscal el control de sus actos en sede administrativa y (228) proviene al mecanismo estatal de soportar una carga presupuestal inimaginable que resultaría si pretendiese someter a cauces procesales, la totalidad de los conflictos.

Como tercer punto a señalar, tenemos el que caracteriza y diferencia al recurso administrativo del jurisdiccional: la autoridad que resuelve.

En aquél, la propia autoridad administrativa o su superior jerárquico, dentro de la misma esfera, será quien se encarge de examinar el acto y dictar la resolución al recurso desembocando como antes dijimos en un acto también administrativo. En el procesal, habrá de resolver un tercero imparcial emitiendo un acto de indole jurisdiccional.

Como en el recurso administrativo -que por ahora nos interesa tratar exclusivamente- el conflicto se entabla entre la autoridad administrativa y el particular, pero la resolución proviene de una de las partes interesadas (la propia autoridad), la cual puede imponerla a la otra, estamos, señala el Dr. Fix Zamudio, ante la presencia de una autocomposición que se da vía recurso. (229)

No somos coincidentes con el criterio que antecede, ya que si tratáramos de ubicar al recurso en alguna de las vías de composición de los conflictos, ciertamente que

(227) Idem. P.p. 1065 y 1066.

(228) Alcalá-Zamora y Castillo, Niceto. Op. Cit. P. 55.

(229) Fix Zamudio, Héctor. "Introducción al Estudio del Proceso Tributario en el Derecho Mexicano." Op. Cit. P. 1068.

no la ajustariamos a una autocomposición, donde "...uno de los litigantes consiente el sacrificio de su propio interés." (230) Distinto a como sucede en la vía de autotutela o autodefensa, en la cual efectivamente "...uno de los litigantes, impone el sacrificio del interés ajeno." (231)

La autotutela, dice el tratadista Niceto Alcalá-Zamora, se caracteriza por la ausencia de un juez, ajeno a las partes y por la imposición de la decisión por una de las partes a la otra. (232) No por la ausencia de un procedimiento que existiendo y pareciéndose mucho al proceso incluso, sólo es uno de autotutela procedimentalizada.

Decir que en el recurso administrativo una de las partes autocompone porque impone a la otra la solución del conflicto (233) no es exacto, habida cuenta de que la autocomposición es una forma de solución de los conflictos, cuyas características propias son estudiadas por el derecho procesal; razón por la cual, si pretendiese hacerse derivar de la palabra "autocomposición" el sentido de que una de las partes compone por sí misma e impone la solución, se crearía confusión en las otras figuras compositivas, dando pauta para que cada quien interpretara a su manera la autocomposición, la autodefensa y la heterocomposición; mezclándose las características particulares de unas con las de las otras por cuestiones que parecen más de semántica ordinaria y no jurídica.

La impugnación administrativa que nos ocupa, más que ubicarse en las formas de solución de los conflictos referidos, encuadra, en opinión de otro sector doctrinario (234) dentro de las formas de solución cuasiprocesal o procedimientos para procesales; entendiéndose por estos, aquellos que guardan ciertos paralelismos con el proceso, aunque sin llegar a constituirse en uno genuino y verdadero. (234 bis)

(230) Alcalá-Zamora y Castillo, Niceto. Op. Cit. P. 13.

(231) Idem. P. 13.

(232) Idem. P. 53.

(233) Fix Zamudio, Héctor. Op. Cit. P. 1069.

(234) Gómez Lara, Cipriano. Op. Cit. P. 313.

(234 bis) Idem. P. 313.

"Este sector de recursos, quejas y reacertamientos, '... nosotros lo entendemos limitado al campo en el cual la relación del gobernado es simplemente lineal frente al órgano de gobierno, que es el mismo del que se reclama el acto, o el superior jerárquico del cual depende orgánica y funcionalmente.' ... es pues, todo el muy amplio campo de la impugnación administrativa, un sector también paraprocesal, porque está a un lado, junto al proceso, y presenta en muchas ocasiones similitudes y paralelismos en el mecanismo de su procedimiento y en la forma de sus resoluciones." (235)

Pasando a otro aspecto del recurso administrativo que nos interesa también considerar, tenemos el que hace relación a su eficacia como medio de defensa en el derecho positivo.

Sus opositores, señalan que el recurso administrativo lejos de ser una vía más para el logro de la justicia administrativa, es retardatario de la misma por ese afán de preservar los criterios rutinarios y no acordes con la realidad jurídica de quienes resuelven en dichos medios de impugnación.

Quienes se muestran a favor de la subsistencia del recurso -corriente a la que nos sumamos- aducen, entre otros factores positivos, que las estadísticas reflejan poco menos del 50% de casos resueltos vía recurso, favorables al particular (236); lo que evidentemente se traduce en juicios cuya tramitación quedó conjurada.

Los pros y los contras en la eficacia de los recursos son reales, pero de ellos nos adherimos a los primeros porque el recurso administrativo "...reparte por igual una defensa a quien lo promueve y una oportunidad de rectificación para el que lo resuelve." (237)

Por tanto, la virtud del recurso no es una cuestión propiamente cuantitativa sino cualitativa, debiendo tenerle presente no como un auténtico medio jurisdiccional

(235) Gómez Lara; Cipriano. Op. Cit. P. 314.

(236) De la Garza, Sergio Fco. "Justicia Administrativa." Op. Cit. Citando a Jorge Jiménez Carrasco. P. 37.

(237) Nava Negrete, Alfonso. -Recursos Administrativos.- "Justicia Administrativa." Op. Cit. P. 42.

para obtener justicia de acuerdo con lo que esto significa ante los tribunales, sino como el camino idóneo para la primera inconformidad que siente todo ciudadano frente a las ilegalidades o arbitrariedades en que incurren, con indeseable frecuencia, las autoridades administrativas. (238)

Para concluir el apartado que ahora nos ocupa veamos, en análisis breve, los recursos que el Código Fiscal de la Federación recoge.

Conforme a lo establecido por el artículo 116 del Ordenamiento arriba citado, son dos los recursos a interponerse contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal:

I.- El recurso de revocación.

II.- El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Antes de señalar en que consiste uno y otro, mencionaremos algunos de los caracteres que les son comunes a ambos y que nos han parecido de importancia.

Primero, los actos administrativos a que se refiere el numeral invocado no pueden ser cualquiera, sino aquéllos que tengan las características siguientes (239) -mencionamos ya la de definitividad que engloba a las demás propiamente-:

a) Que sean definitivos. Esto es, que no sean de trámite sino que pongan fin al procedimiento oficioso.

b) Que sean personales y concretos. Es decir que vayan dirigidos a persona cierta cuya esfera jurídica se vea

(238) Idem. P. 42.

(239) Rodríguez Lobato, Radl. Op. Cit. P. 255.

afectada y que versen sobre situación específica.

c) Que causen un agravio, directo o indirecto. Sea que se lesiones la esfera jurídica del titular a quien se dirige o de otro para quien la ley imputa responsabilidad.

d) Que consten por escrito, salvo la resolución negativa ficta. Como acto de autoridad debe constar por escrito, a menos que la autoridad no conteste la instancia del particular surtiéndose la presunción legal de la llamada negativa ficta.

e) Que sea nuevo. Es decir, que no se haya consentido o impugnado en otra vía.

Segundo, la resolución dictada al recurso interpuesto estará fundada en derecho; como todo acto de autoridad deberá fundarse y motivarse analizando todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, salvo que con uno de dichos agravios se desvirtúe plenamente la validez del acto impugnado (art. 132 del C.F.F.).

Tercero, la resolución que ponga fin al recurso planteado (art. 133 del C.F.F.) podrá:

A) Desecharlo atento a las causales de improcedencia previstas en el artículo 124 del referido Código Fiscal y resumidas en los incisos que anteceden, del a) al e), pudiendo sobreseer en su caso.

B) Confirmar el acto si el recurrente no logra desvirtuar la validez del mismo.

C) Mandar reponer el procedimiento administrativo de ejecución, si fueron fundados los agravios del particular en cuanto a que se hubieran cometido

violaciones en dicho procedimiento.

D) Dejar sin efectos el acto impugnado lisa y llanamente; v.

E) Modificar el acto impugnado, cuando la resolución al recurso sea parcialmente favorable al recurrente o dictar uno nuevo, cuando la resolución sea totalmente favorable al particular.

Precisado lo anterior, referiremos las particularidades del recurso de revocación.

El recurso de revocación tiene carácter de optativo en su interposición. Ello significa que el particular puede interponerlo o acudir, sin agotarlo, directamente al juicio de nulidad para impugnar el acto de autoridad (arts. 120 y 125 del C.F.F.)

Dicho recurso, según dispone el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, procede contra los actos definitivos que:

" I.- Determinen contribuciones o accesos rios.

II.- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

III.- Siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras. "

Tenemos entonces, acorde con el numeral citado que, si mediante un acto la autoridad fiscal constata

que se ha realizado el hecho generador por el que se actualiza la hipótesis legal, y precisa la deuda en cantidad líquida a cargo del particular, éste podrá, si opta por ello y estima que existe alguna violación de fondo o de forma, impugnar vía recurso de revocación la determinación de la contribución y sus accesorios (multas, recargos, gastos de ejecución e indemnización por cheque entregado a las autoridades y no pagado. Art. 10. del C.F.F.)

También podrá impugnar el particular, las resoluciones mediante las cuales la autoridad se niegue a devolverle cantidades entregadas de más en el entero de contribuciones, y aquellas que siendo diversas a las que nieguen la devolución del pago de lo indebido y a las que determinen contribuciones, dicten las autoridades aduaneras.

El plazo con que cuenta el recurrente para interponer dicho medio de impugnación es de 45 (cuarenta y cinco) días, contados a partir de que surta efectos la notificación del acto que habrá de recurrirse (art. 121 del C.F.F.).

Por cuanto hace al recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, éste procede en tres casos:

" Artículo 118.-... contra los actos que:

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

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

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

IV. Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código. "

La interposición del recurso de oposición es, contrario al de revocación, de carácter obligatorio. Lo cual impide al particular acudir directamente al juicio de nulidad si, existiendo actos como los especificados en las cuatro fracciones anteriores, no agota previamente dicho medio de impugnación (art. 120 del C.F.F.).

A grandes rasgos, podemos decir que el mencionado recurso de oposición procederá cuando se exija el pago de créditos fiscales, siguiendo el procedimiento administrativo de ejecución para hacerlos efectivos; cuando se alegue que durante dicho procedimiento se cometieron violaciones en su tramitación; cuando un tercero se vea afectado, sea por el embargo de bienes de su propiedad sin que haya responsabilidad conforme a la ley o por tener un crédito preferente, y, cuando se fije el valor de los bienes embargados, no estando conforme el particular con el valor estimado.

En cuanto al término con que cuenta el recurrente para hacerlo valer, será también de 45 (cuarenta y cinco) días; ello con las reservas que el propio Código establece para las circunstancias particulares en que se desarrolla el procedimiento administrativo de ejecución, regulado, de igual forma, por dicho Ordenamiento.

Resta manifestar que, no obstante haber sido derogado el recurso de nulidad de notificaciones, éstas pueden ser impugnadas en la misma vía en que se impugne la validez del acto de autoridad, debiendo analizarse previamente si aquéllas fueron o no practicadas conforme a derecho (art. 129 del C. F.F.)

III.3.- Actos contra los que procede el juicio de nulidad.

A lo largo del capítulo que antecede al presente así como de los apartados inmediato y mediato anteriores a éste, hemos perfilado el cariz del acto que podrá ser sometido a juicio de nulidad.

De ello podemos concluir que los actos contra los que resulta procedente el juicio de nulidad, son aquéllos calificados como definitivos por el artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Esto es, según precisa el numeral en cita, que no admitan recurso administrativo o que, admitiéndolo su interposición sea optativa para el afectado.

Asimismo, dichos actos habrán de referirse a las cuestiones que se indican en cualesquiera de las diez fracciones que integran el mencionado artículo 23 y presentar las características que en su oportunidad señalamos para los actos que se impugnen vía recurso administrativo (parágrafo III.2. cita (239)).

Características que, si no se presentan, darán lugar, entre otras causas, a la improcedencia del juicio de nulidad (art. 202. C.F.F.)

Tenemos entonces que, los actos potencialmente sometidos a juicio serán los que terminen o den fin normalmente a la fase oficiosa o bien aquéllos que se constituyan en la resolución dictada al recurso administrativo que se hubiere intentado, haya sido obligatorio u optativo.

Así, pueden ser impugnados directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación los actos a que se refiere el artículo 117 del Ordenamiento Tributario Federal (esto es, que determinan contribuciones o accesorios; que niegan la devolución de cantidades pagadas indebidamente y aquéllos dictados por las autoridades aduaneras que sean diversos de los dos anteriores), habida cuenta de que contra

dichos actos procede el recurso de revocación cuya interposición es optativa; lo que les ubica en el principio de definitividad establecido por el diverso artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal, para la procedencia del juicio.

○ si el particular optó por recurrir los actos a que dicho artículo 117 se refiere, esperará a que la resolución sea dictada, para que, en el caso de resultarle adversa, la impugne vía juicio de nulidad.

Cabe mencionar que conforme al artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad cuenta con un plazo de cuatro meses para dictar y notificar la resolución al recurso planteado; transcurrido el cual sin que dicha resolución se haya producido, podrá demandarse en juicio la confirmación ficta del acto impugnado, en tanto la ley atribuye al silencio de la autoridad el significado de no habersele concedido al particular la razón en el recurso intentado.

De igual modo, podrán impugnarse en juicio de nulidad las resoluciones dictadas al recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, previsto en el artículo 118 del Código Fiscal invocado, en tanto dicho recurso es de interposición obligatoria; con lo que los actos a que dicho recurso se refiere, no pueden ser impugnados directamente en juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, según desprendemos de lo establecido para ese efecto en el artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal.

Para terminar este punto, sólo recordaremos que la autoridad también acude al juicio de nulidad para impugnar las resoluciones administrativas de carácter individual dictadas por ella misma a favor del particular; pero como en el caso nos interesan los actos o resoluciones que estimados como ilegales por el gobernado se impugnan en dicho juicio, omitimos cualquier otro comentario sobre los actos del tipo que hemos referido al inicio de este párrafo.

III.4.- Autoridad ante quien se sustancia el juicio de nulidad.

El procedimiento establecido para el juicio de nulidad en materia tributaria, habrá de seguirse ante las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación (arts. 197 del C.F.F. y 23 de la L.O.T.F.F.) Mismas que ejercerán su facultad de decisión en los juicios que se intenten contra las resoluciones en materia fiscal y administrativa, enunciados por las diez fracciones del artículo 23 y del diverso artículo 25 de la Ley Orgánica del Tribunal en comento (Ver nuestro Capítulo II, apartado II.4.1)

En los juicios de nulidad que revistan las características especiales a que se refiere el artículo 239-bis del Código Fiscal de la Federación el procedimiento se iniciará igual que en los otros juicios, ante la Sala Regional que corresponda, pero una vez cerrada la instrucción dicha Sala Regional remitirá el expediente original a la Sala Superior que, una vez recibido por ésta, habrá de resolverlo (arts. 197 del C.F.F. y 15 de la L.O.T.F.F.; remitiéndonos también a la lectura del Capítulo II, apartado II.4.2. del presente trabajo)

Asimismo, la tramitación del juicio deberá efectuarse ante la Sala Regional competente por razón del territorio, en los términos dispuestos para ese efecto por los artículos 21 y 24 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal.

A manera de ejemplo en la tramitación de un juicio de nulidad, podemos citar el de uno que se intente contra resolución dictada por autoridad fiscal ordenadora o ejecutora cuya sede encuentre ubicación en el Distrito Federal.

En tal caso, el escrito de demanda con que da inicio el procedimiento contencioso administrativo deberá presentarse ante la Oficialía de Partes de las Salas Regionales Metropolitanas, habida cuenta que éstas tienen jurisdicción -así lo refiere la L.O.T.F.F. para referirse a la circunscripción territorial que fija el mismo Ordenamiento para efectos de la administración de justicia- en el territorio que comprende el Distrito Federal.

Una vez ingresado el escrito a dicha Oficialia -que no se dirige a ninguna de las seis Salas en particular- ésta se encargará, conforme a las reglas establecidas para la distribución de los asuntos en la circunscripción territorial que comprenda más de una Sala como ocurre en la región del Distrito Federal, de turnarlo a la Sala Regional Metropolitana (así se denominan las de la región mencionada, anteponiéndole el ordinal, Primera, Segunda, Tercera, Cuarta, Quinta y Sexta, según corresponda) que habrá de tramitar, conocer y resolver el proceso tributario -fiscal en sentido amplio y administrativo en sentido amplísimo- de cuyos pormenores nos ocuparemos en los apartados subsiguientes.

III.5.- Partes que intervienen en el juicio de nulidad.

El concepto de parte, señala el Dr. Gómez Lara, no es privativo del derecho procesal, ya que en un sentido lógico la palabra implica alguno de los elementos de un todo; mas, si perseguimos el sentido procesal del término, por parte debemos entender el sujeto que reclama -para si o para otro- una decisión jurisdiccional respecto a la pretensión que en el proceso se debate (240)

Vimos ya en el apartado 1.7., Capítulo I de este trabajo, que son cuatro los sujetos considerados por la ley como partes en el juicio contencioso administrativo: El demandante; los demandados (autoridad o particular); el titular de la entidad pública de la cual dependa la autoridad demandada (la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se apersonará como parte cuando se controvierta el interés fiscal de la Federación) y el tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

Como en esa oportunidad, hicimos los señalamientos que nos parecieron convenientes respecto de dichos sujetos genéricos, sólo nos resta un breve comentario sobre los artículos 198, 199 y 200 del Código Fiscal de la Federación que contienen disposiciones atinentes a las partes y que quisimos reservar para esta ocasión, en razón de que el presente capítulo supone una secuencia de orden práctico en el tratamiento del juicio de nulidad.

Tenemos así que, conforme al primero de los numerales citados, sólo podrá aparecer un demandante por cada escrito de demanda interpuesta, excepción hecha de los casos en que se impugnen resoluciones conexas que afecten los intereses jurídicos de dos o más personas. En tal evento, si podrán promover el juicio de nulidad conjuntamente los afectados, para lo cual deberán nombrar un representante común de entre ellos; mismo que, en su defecto, será designado por el magistrado instructor en el auto en que se admita la demanda (modificación al artículo 198 del C.F.F. de 28 de diciembre de 1989, en vigor el 10. de enero de 1990).

(240) Gómez Lara, Cipriano. Op. Cit. P.p. 217 y 220

Por tanto, si en un escrito de demanda promueven dos o más personas que no se ajusten al supuesto de excepción, el magistrado que instruya en el caso lo tendrá por no interpuesto (idem).

El segundo de los numerales mencionados, esto es el artículo 199 del Código Fiscal, dispone que será obligación de los promoventes (en ellos se incluyen obviamente a las partes) firmar todas y cada una de las promociones que formulen ante la Sala Regional, so pena de tenerlas por no presentadas si se omite tal requisito.

De este modo, cualquier manifestación por escrito que sea presentada ante las Salas del Tribunal, deberá suscribirse directamente por quien la formule; excepción hecha de las personas que no sepan o no puedan firmar quienes imprimirán su huella digital y pedirán a otra que lo haga en su nombre y ruego, debiendo constar dicha circunstancia en la promoción que bajo estas condiciones se formule.

Estimamos que el precepto en referencia es atinado en cuanto la naturaleza del juicio de nulidad en materia fiscal así lo exige, ya que, sobre todo al inicio del procedimiento contencioso, como ocurre en el caso de la demanda, según pude constatar, en no pocas ocasiones se presentaba conteniendo una firma distinta a la que el propio contribuyente o su representante legal habían estampado en las actas de visita, por ejemplo, o en otros documentos que eran antecedente del acto; derivándose de ello la certeza de que no era el propio titular del acto controvertido quien ocurría a impugnarlo sino persona desconocida a la que, en tales condiciones no causaba afectación alguna la resolución definitiva que pretendía someterse a juicio.

El mismo comentario podemos hacer para el caso específico de la autoridad, en cuanto que al formularse la contestación de la demanda, por ejemplo, el escrito en que ésta se contenga deberá ostentar la firma del representante que para tal efecto se encuentre expresamente facultado; ello para estar en la certeza de que efectivamente el autorizado para formular la promoción la ha realizado, autenticándolo con su firma.

Finalmente, el artículo 200 del Código que nos ocupa, pone de relevancia las particularidades del juicio tributario (ello por la naturaleza del acto que habrá de ser sometido al mismo), en cuanto prohíbe la gestión de negocios y fija las reglas generales para la representación de los particulares y de las autoridades mismas.

Aunque la prohibición del dispositivo anterior suele confundirse en ocasiones respecto del caso aquél en que una demanda ostenta firma distinta a la del que la formula -comentario al artículo 119-, atribuyéndole a dicha contingencia la actualización de la gestión de negocios, debemos recordar que en ésta, el gestor es persona conocida y cierta para la que se derivan, conforme a la ley derechos y obligaciones, y no persona incierta, como sucede cuando siendo uno el que formula la promoción, aparece una firma que no es la suya, presumiéndose que, si bien ésta corresponde a alguien, por desconocido ni siquiera puede tenersele como gestor.

Por ello, el propio artículo 200 establece las reglas a seguir en la representación disponiendo como premisa mayor, que quien promueva a nombre de otro (esto implica que se identificará quien comparece por otro) deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar, en la fecha de la presentación o de la contestación, en su caso.

La representación de los particulares deberá constar en escritura pública u otorgarse en carta poder firmada por dos testigos que habrán de ocurrir, junto con el otorgante, a la ratificación de firmas, sea ante notario o ante los secretarios del Tribunal Fiscal.

En cuanto a la autoridad, la representación que se surte para efectos del juicio corresponderá a la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, según lo disponga el respectivo reglamento o decreto del ejecutivo, que para el caso de una autoridad determinadora o ejecutora, dicha representación corresponderá a la Procuraduría Fiscal de la Federación ejerciéndola la Primera Subprocuraduría Fiscal, en los términos dispuestos por el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por último, es menester señalar que el mismo artículo establece la posibilidad de que los particulares o los representantes de éstos, autoricen a licenciados en derecho para que reciban, en su nombre, notificaciones, efectúen promociones de trámite, rindan pruebas, presenten alegatos e interpongan recursos; debiendo quedar registrada la Cédula Profesional correspondiente, en la Secretaría General del Tribunal Fiscal de la Federación.

Por último, es menester señalar que el mismo artículo establece la posibilidad de que los particulares o los representantes de éstos, autoricen a licenciados en derecho para que reciban, en su nombre, notificaciones, efectúen promociones de trámite, rindan pruebas, presenten alegatos e interpongan recursos; debiendo quedar registrada la Cédula Profesional correspondiente, en la Secretaría General del Tribunal Fiscal de la Federación.

III.6.- Formalidades a que está sujeto el juicio de nulidad.- Demanda.- Concepto.- Requisitos.- Oportunidad.- Ampliación de la demanda.

Demanda.- El procedimiento a seguir en la tramitación del juicio contencioso administrativo o de nulidad, se inicia con la demanda; misma que deberá ser presentada por escrito ante la oficialía de partes de la Sala (en las regiones donde haya una sola) o Salas Regionales en cuya circunscripción radique la autoridad que emitió la resolución impugnada o bien, para el supuesto de que el demandante tenga domicilio fuera del lugar donde se encuentre la sede de la Sala, optará entre llevarla directamente o enviarla por correo certificado con acuse de recibo. [art. 207 C.F.F.]

Concepto.- La demanda en opinión del maestro Pallares es, "... el acto jurídico mediante el cual se inicia el ejercicio de la acción." (241)

Y en términos diversos, la demanda es entendida como "...el acto procesal que da principio a un proceso..." (242)

Para efectos de la demanda fiscal, ambas concepciones son de utilidad, ya que con ella se inicia el proceso y el ejercicio de la acción; basándose "... en la existencia de un derecho público general y abstracto, como lo es el derecho a la legalidad, entendiéndose por tal, la atribución que tiene todo ciudadano a exigir que el Estado se ajuste en su actuación a las normas jurídicas que lo rigen..." (243), de donde la pretensión de dicha demanda, "... estriba en destruir una situación perjudicial para el demandado, ocasionada por la actividad del Estado." (244)

(241) Pallares, Eduardo. Op. Cit. P. 228.

(242) Quintana Valtierra, Jesús. Rojas Yáñez, Jorge. Op. Cit. P. 269.

(243) Arreola Ortiz, Leopoldo R. - Hacia un Código Procesal Fiscal. - " Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México." Op. Cit. P. 443.

(244) Idem. P. 443.

Requisitos.- Los requisitos mínimos que toda demanda de nulidad presentada ante el Tribunal Fiscal de la Federación debe cumplir, están contenidos en las siete fracciones del artículo 208 del Ordenamiento Tributario Federal, relacionados en la forma siguiente:

I. El nombre y domicilio del demandante.

II. La resolución que se impugna.

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

IV. Los hechos que den motivo a la demanda.

V. Las pruebas que ofrezca.

En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos. Sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas.

VI. La expresión de los agravios que le cause el acto impugnado.

VII. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya."

De tales requisitos, haremos en forma breve un comentario, recordando que el enfoque de este trabajo se ciñe al supuesto en el que un particular intenta el juicio de nulidad, razón por la cual omitiremos señalar las particularidades relativas al supuesto de que sea la autoridad quien interponga dicho juicio.

Primero, indicar el nombre del demandante corresponde al deber que éste tiene de identificarse en el primer acto procesal con que da inicio el procedimiento contencioso administrativo, como titular del acto definitivo que afecta su esfera de derechos; identificación que también corresponde hacer al representante legal (en caso de que lo haya) del titular del acto de autoridad, quien habrá de manifestar su comparecencia bajo esa condición e indicar mediante qué documento (testimonio notarial o carta poder, según el artículo 200 del C.F.F) acredita su personalidad.

Aunque es deber del particular incluir en la identificación la clave que le hubiere asignado el Registro Federal de Contribuyentes [art. 27 C.F.F.], cuando la Secretaría de Hacienda se constituye en parte, sólo eventualmente se cumple con esa disposición que en la práctica se suple con las constancias presentadas por el particular, sea el acto impugnado o sus antecedentes, donde aparece el número de su registro.

En cuanto al domicilio, éste podrá ser el fiscal u otro que el demandante señale para oír y recibir notificaciones; debiendo precisar los nombre de los licenciados en derecho que autorice para recibirlas en su representación, cuando así lo manifieste.

La demanda será desechada por improcedente, si estos datos se omiten.

Segundo, la precisión de la resolución o resoluciones que se impugnan, corresponde a la pormenorización del acto de autoridad que el particular estima ilegal. Sin que dicha pormenorización sea extrema, es deseable que se señale si el acto corresponde a una liquidación, resolución a un recurso, resolución a una consulta formulada, etc.; indicar la nomenclatura de dicho acto; cuando se le determinan impuestos omitidos manifestar por qué periodo y en fin, todos aquellos datos que hagan perfectamente identificable la resolución definitiva.

La omisión de estos datos, también es causa de improcedencia de la demanda y consecuente desechamiento de la misma.

Tercero, el señalamiento de la autoridad o autoridades demandadas como responsables de la emisión de la o las resoluciones impugnadas; para lo cual se procurará identificarle con el nombre completo de la autoridad que se trate y de la dependencia a la cual corresponda.

En este mismo punto, se señalará como autoridad demandada por ministerio de ley, al titular de la dependencia o entidad de la Administración Pública Federal de la cual dependa la autoridad que hubiere dictado la resolución impugnada.

El incumplimiento en la mención de estos datos, trae aparejado el desechamiento de la demanda por improcedente.

Cuarto, la manifestación de los hechos que dieron motivo a la demanda, corresponde a la narración que el demandante habrá de hacer respecto de los sucesos o acontecimientos relativos a la gestación del acto y que el particular estima afectados con irregularidades o indebidamente apreciados por la autoridad.

Aunque el artículo 208 del Código Fiscal no contiene prevención alguna para el caso en que se omita narrar los hechos, debe entenderse que el dejar de hacerlo es en perjuicio exclusivo del promovente.

Quinto, el promovente deberá indicar cuáles son las pruebas que ofrece para demostrar la ilegalidad de la resolución impugnada, habida cuenta que conforme al artículo 230 del Ordenamiento Tributario Federal son admisibles toda clase de pruebas (incluidos los medios de tecnología avanzada), excepto la confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. Es deseable que el promovente haga una pormenorización de los documentos ofrecidos como prueba, cuando ésta sea documental -es además a la que con mayor frecuencia se recurre- procurando relacionarlos con los hechos que pretende demostrar.

Si la prueba es pericial o testimonial, entonces deberá indicar los hechos sobre los que versarán las mismas, señalando el nombre y domicilio del perito o los testigos; con el apercibimiento de tenerse por no ofrecidas dichas probanzas si se omiten los señalamientos mencionados.

Sexto, la expresión de los agravios son todos aquellos razonamientos hechos valer por el particular en su demanda, tendientes a demostrar que merced a la ilegalidad del acto se afecta sin derecho su esfera jurídica causándole un perjuicio. En términos generales, los razonamientos así expresados, habrán de ajustarse a las causales de nulidad previstas en las cinco fracciones del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación.

La falta de expresión de agravios es causal de improcedencia del juicio, según dispone el artículo 202, fracción X del Código invocado y motivará el desechamiento de la demanda tal como lo previene el diverso 208 del propio ordenamiento en comento.

Séptimo, en el evento de existir un tercero interesado en que el acto o resolución subsista, deberá precisarse el nombre y domicilio del mismo. El Código vigente no contiene ninguna prevención para la omisión de este dato que, hasta el 31 de diciembre de 1989, daba lugar a tener por no presentada la demanda -previo requerimiento- cuando se dejaba de incluirlo.

Finalmente, es menester señalar que por reforma de 28 de diciembre de 1989, en vigor a partir del 1o. de enero de 1990, desaparece del artículo 208 en referencia el beneficio del requerimiento para los promoventes que omitieran precisar los datos previstos en las fracciones I, II, III y VII; medida plausible en tanto dichas omisiones retrasaban injustificadamente la secuencia del proceso.

Ahora, además de los datos que hemos mencionado como requisitos a observar en el escrito de demanda, el promovente deberá adjuntar a su instancia (art. 209 del C.F.F.) -apercibido de tener por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas- los documentos siguientes:

1.- Una copia de la demanda para cada una de las partes. De dicha demanda, el particular presentará una copia para que sea emplazada como autoridad demandada la señalada por él, y una copia más para el Titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (art. 198, fracc. III del C.F.F.) con los anexos que el actor adjunte a su instancia. La intervención que se dé al titular de la Secretaría de Estado en el caso que nos ocupa, habrá de ser notificada por la Sala en el domicilio de la Procuraduría Fiscal de la Federación, quien por conducto de la Primera Subprocuraduría Fiscal en representación del Secretario de Hacienda y de la autoridad demandada, dará contestación a la demanda.

La omisión por parte del promovente de los documentos mencionados, implicará tener por no presentada la demanda.

2.- El documento que acredite su personalidad (escritura pública o carta poder) o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, cuando no gestione en nombre propio (es decir, el documento donde conste que como representante ha realizado algún trámite ante la autoridad fiscal o interpuesto un recurso para lo cual debió presentar escritura pública o carta poder mediante la cual se haya otorgado la representación. Lo anterior, conforme a lo dispuesto en los artículos 19 y 123 del C.F.F.).

Se tendrá por no presentada la demanda del promovente que omita adjuntar el documento precisado.

3.- El documento en que conste el acto impugnado, tratése de la resolución definitiva contra la que el recurso administrativo sea optativo o aquélla dictada al recurso que se hubiere interpuesto.

En el evento de que intentada alguna instancia ante la autoridad, ésta no hubiese contestado o resuelto en el término de cuatro meses que dispone la ley, deberá el particular adjuntar copia de dicha instancia no resuelta a la que habrá recaído la negativa o confirmación ficta prevista en los artículos 37 y 131 del Código Fiscal vigente.

La omisión de este documento, conlleva también el que se tenga por no presentada la demanda.

4.- Constancia de la notificación del acto que impugna, salvo que declare bajo protestad de decir verdad, no haber recibido dicha constancia o cuando la notificación se hubiese llevado a cabo por correo. Para el caso de que la diligencia se haya realizado por edictos, deberá entonces señalar el nombre del órgano mediante el cual se efectuó aquélla y la fecha de la última publicación.

El no acompañar a la demanda tal documento u omitir las manifestaciones que referimos, provocará el que aquélla se tenga por no presentada.

5.- El cuestionario que habrá de desahogar el perito, si en el caso se ofreció la prueba pericial.

La no presentación del cuestionario o la omisión en la firma del mismo por el demandante, facultará al magistrado instructor para tener por no ofrecida la prueba.

6.- Las pruebas documentales que ofrezca. Si los documentos que ofrece como prueba no obran en su poder o si no ha podido obtenerlos a pesar de que los mismos se encuentren legalmente a su disposición (es decir que no exista impedimento legal para obtener copia autorizada de los mismos) deberá señalar el lugar o archivo donde se encuentren para que a su costa se mande expedir copia o se requiera su envío cuando sea legalmente posible.

Para el efecto anterior, el oferente deberá identificar claramente los documentos probatorios y para el

caso de los documentos que están legalmente a su disposición, acompañará copia de la solicitud debidamente presentada donde los hubiera requerido con oportunidad.

La solicitud para remitir expedientes administrativos queda prohibida en todos los casos.

Como en el punto anterior, la omisión de tales documentos o de las manifestaciones referidas, implica el tener por no ofrecida la prueba correspondiente.

Oportunidad.- Conforme a lo dispuesto en el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, la demanda deberá ser presentada dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado.

Por su parte, el diverso artículo 135 del propio Ordenamiento Tributario, establece que las notificaciones de los actos de autoridad surten sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas.

Para el caso de la impugnación de una negativa o confirmación fictas (arts. 37 y 131 del C.F.F) no es aplicable el término de cuarenta y cinco días, ya que el particular podrá acudir a juicio en cualquier tiempo después de transcurridos los cuatro meses a que tales dispositivos se refieren.

Ampliación de la demanda.- En el juicio de nulidad, la demanda podrá ser ampliada cuando se den las siguientes situaciones (art. 210 del C.F.F).

1.- Si en la demanda se impugnó una negativa ficta o una confirmación ficta de la autoridad (esto es si planteó alguna instancia, como una consulta por ejemplo, y la autoridad no resolvió en el término de cuatro meses, presumiéndose que obtuvo respuesta negativa, o bien, si interpuso recurso administrativo y tampoco se resolvió en el plazo señalado, presumiéndose que se confirmó el acto impugnado vía recurso).

En este caso procede la ampliación mencionada porque cuando se impugnan resoluciones que nieguen o confirmen fictamente, la autoridad, según dispone el diverso numeral 215 del Código invocado, al contestar la demanda expresará los hechos y el derecho en que aquéllas se apoyen; de donde el particular habrá de conocerlos en ese momento teniendo la oportunidad de desvirtuar tal expresión a través de la ampliación en referencia.

2.- Si se impugnó un acto en la demanda que derive de uno principal, y éste sea dado a conocer en la contestación a dicha demanda.

En este supuesto, la ampliación procede contra el acto principal y su notificación.

3.- En los casos previstos por el artículo 209 bis del Código Tributario, que hacen referencia a las reglas para impugnar en juicio la notificación de los actos fiscales.

La interposición de la ampliación en comento, deberá realizarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la contestación de la demanda.

III.7.- El emplazamiento.

Por emplazamiento, señala el maestro Eduardo Pallares, habremos de entender el acto de emplazar. Lo que a su vez quiere decir "dar un plazo": llamar a juicio al demandado. (245)

"El emplazamiento a juicio es un acto procesal mediante el cual se hace saber a una persona que ha sido demandada, se le da a conocer el contenido de la demanda y se le previene que la conteste o comparezca a juicio..." (246)

Para el caso que nos ocupa, el emplazamiento será el acto procesal mediante el cual se hace saber a la autoridad que ha sido demandada, dándosele a conocer el contenido de la demanda y previniéndosele para que la conteste en el término de cuarenta y cinco días; apercibida que de no hacerlo, se tendrá por precluido su derecho [art. 212 C.F.F.]

(245) Pallares, Eduardo. Op. Cit. P. 337.

(246) Idem. P. 338.

III.8.- Contestación de la demanda. - Requisitos.- Oportunidad .- Allanamiento.- Revocación.- Contestación a la ampliación de la demanda.

Requisitos.- Previo al señalamiento de éstos, es menester precisar que cuando la autoridad conteste la demanda, no podrá cambiar los fundamentos de derecho de la resolución impugnada [art.215 C.F.F] por lo que cualquier adición deberá ser desestimada de plano. Y para el caso de que dicha resolución sea una negativa ficta, la autoridad expresará los hechos y el derecho en que se apoya la misma [idem].

Conforme a lo dispuesto por el artículo 213 del Código que nos ocupa, el demandado en su contestación ha de expresar:

1.- Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar. Esto es, las cuestiones accesorias que sobrevienen en el juicio al asunto principal y que requieren de resolución previa, para que el procedimiento contencioso administrativo pueda continuar.

" Procesalmente, los incidentes son procedimientos que tienden a resolver controversias de carácter adjetivo relacionadas inmediata y directamente con el asunto principal." (247) Y cuando son de previo y especial pronunciamiento, "... obligan a suspender el juicio en lo sustancial, mientras se tramitan y resuelven por sentencia que no afecta el fondo del negocio." (248)

En el juicio contencioso administrativo (juicio de nulidad)--son incidentes de previo y especial pronunciamiento, la incompetencia en razón del territorio; el de acumulación de autos; el de nulidad de notificaciones; el de interrupción por causa de muerte o disolución y la recusación por causa de impedimento [art. 217 C.F.F.].

(247) Becerra Bautista, José. - Incidente. - " Diccionario Jurídico Mexicano." Tomo V. Letras I-J. Serie E: Varios. Núm 23. Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México, 1984. P. 66

(248) Idem. P. 66.

2.- Las causas que impidan, a su juicio, el que se emita resolución en cuanto al fondo. Para ello, de manera enunciativa, el artículo 202 en relación con el diverso 203 del Código Fiscal señala cuáles serán aquéllas.

No obstante se haga la manifestación de tales causas, la demanda se contesta Ad-cautelam, previendo que aquéllas resulten inoperantes.

3.- La referencia concreta a cada uno de los hechos relatados por el actor, aceptándolos si son ciertos (la aceptación puede ser parcial o total); negándolos si son falsos u ocurrieron de manera distinta a la planteada por el demandante y llegado el caso, señalando que ni los admite ni los niega por no serle propios.

En ambos casos de que se afirme o niegue un hecho, el demandado puede hacer las aclaraciones que estime convenientes respecto de cómo ocurrió aquél.

La omisión en la referencia concreta a todos y cada uno de los hechos expresados por el demandante, trae como consecuencia que se tengan por ciertos los que el actor impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o hechos notorios resulten desvirtuados a juicio del magistrado instructor [art. 212 C.F.F.]

4.- Los argumentos encaminados a demostrar la ineficacia de los agravios o conceptos de anulación hechos valer por el demandante (refutación de agravios).

5.- El señalamiento de las pruebas que ofrece y para el caso de que la prueba sea pericial o testimonial, deberán precisarse los hechos sobre los cuales versarán así como el nombre y domicilio del perito o los testigos; apercibido el demandado de tener por no ofrecidas estas pruebas si omite las indicaciones de referencia.

Además de las manifestaciones anteriores que el demandado ha de expresar como requisito en su escrito de contestación a la demanda, deberá adjuntar a dicho escrito los documentos siguientes [art. 214 C.F.F.]:

1.- Una copia de la contestación y de los anexos con que la acompañe para el demandante y para el tercero que en su caso hubiese sido señalado en la demanda. Si se omiten tales documentos, la contestación a la demanda se tendrá por no presentada.

2.- El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá estar firmado por el demandado. La omisión del documento o de la firma, implica el que la prueba se tenga por no ofrecida.

3.- Las pruebas documentales que ofrezca. Si las pruebas documentales no obran en poder de la autoridad o no ha podido obtenerlas a pesar de que se encuentren legalmente a su disposición, deberá señalar el lugar donde se encuentren para que a su costa se mande expedir copias o se solicite su remisión cuando sea legalmente posible; si son documentos de los que puede obtener copia autorizada, presentará copia de la solicitud donde los hubiera requerido oportunamente.

La omisión en la exhibición de tales documentos o en la expresión de las manifestaciones referidas, trae aparejado el que dichas pruebas se tengan por no ofrecidas.

Oportunidad.- La contestación a la demanda de nulidad, deberá ser presentada dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta sus efectos el emplazamiento, según dispone el artículo 212 del Código Fiscal de la Federación.

En el procedimiento contencioso administrativo (juicio de nulidad) las notificaciones surten sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueren hechas [art. 255 C.F.F.].

Allanamiento.- Esta figura de autocomposición procesal para la solución de los conflictos, también puede darse en el juicio de nulidad.

El allanamiento, dice el Dr. Gómez Lara, es una conducta o acto procesal que implica el reconocimiento por parte del demandado, a las pretensiones de quien acciona. (249)

Así, el artículo 215 del Código Fiscal de la Federación establece que la autoridad demandada podrá allanarse a las pretensiones del demandante sea en la contestación de la demanda o bien hasta antes del cierre de la instrucción en el procedimiento contencioso.

Aunque no es muy frecuente el allanamiento de la autoridad, llega a darse cuando ésta asume que el acto emitido por ella es evidentemente ilegal y opta por esta solución que concluirá más rápidamente el juicio, a fin de, cuando ello proceda, dictar otro que se ajuste a los requisitos de fondo y forma necesarios para su validez.

Revocación.- Revocar en lo administrativo, expresa el Dr. Briseño Sierra, es sustituir, dictar un acto nuevo (250). "...es poner en lugar de otro acto o de otra orden." (251)

La revocación, continúa el autor, no sólo se limita a la desaparición del acto impugnado o de sus efectos, sino que llega hasta la emisión de un nuevo acto que sustituye al anterior. (252)

De este modo, el propio artículo 215 antes invocado dispone que, la autoridad demandada podrá revocar la resolución impugnada presentándola en el momento en que se conteste la demanda o hasta antes del cierre de la instrucción; de tal suerte que la revocación así realizada desaparecerá y dejará sin efectos el acto controvertido, actualizándose la causal de sobreseimiento del juicio prevista en el artículo 203 fracción IV, del Código Tributario.

(249) Gómez Lara, Cipriano. Op. Cit. P. 37

(250) Briseño Sierra, Humberto. "El Proceso Administrativo en Iberoamérica." Op. Cit. P. 97.

(251) Idem. P. 97.

(252) Idem. P. 98.

Contestación a la ampliación de la demanda.- Como su nombre lo indica, ésta será la respuesta a la ampliación de la demanda que formule el actor, en los casos previstos por el artículo 210 del Ordenamiento Tributario; mismos que, con anterioridad, referimos particularmente.

El plazo para contestar la ampliación de demanda será también de cuarenta y cinco días, contados a partir del siguiente al en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la ampliación indicada (art. 212 C.F.F.)

III.9.- Medios de prueba.- Pruebas admisibles y valoración de las mismas.

"Los hechos y los actos jurídicos son objeto de afirmación o negación en el proceso. Pero como el juez es normalmente ajeno a esos hechos, sobre los cuales debe pronunciarse, no puede pasar por las simples manifestaciones de las partes y debe disponer de medios para verificar la exactitud de esas proposiciones. Es menester comprobar la verdad o falsedad de ellas, con el objeto de formarse convicción al respecto. Tomada en su sentido procesal, la prueba es, en consecuencia, un medio de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan al juez." (253)

En ese sentido, entonces, los medios de prueba son los elementos con que habrán de demostrar los contendientes sus propuestas al juzgador y éste habrá de verificar dichas proposiciones a través del medio de prueba que en su caso, y dentro del margen que permite la ley, se hubiere ofrecido.

Pruebas admisibles.- Dispone el artículo 230 del Código Fiscal vigente que, en los juicios tramitados ante el Tribunal Fiscal de la Federación son admisibles toda clase de pruebas, excepción hecha de la confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones (entendiéndose que no está incluida en dicha excepción, la confesión expresa que se hace clara y distintamente, va al formular o contestar la demanda o la realizada en cualquier otro acto del proceso [art. 95 del C.F.P.C. de aplicación supletoria]).

Ahora bien, la ley reconoce como medios de prueba [art. 93 del C.F.P.C.] los siguientes:

" I. La confesión:

II. Los documentos públicos:

III. Los documentos privados;

(253) Couture, J. Eduardo. "Fundamentos del Derecho Procesal Civil." Editorial Depalma. 2a. Ed. Buenos Aires, Arg. 1951. P. 217.

IV. Los dictámenes periciales;

V. El reconocimiento o inspección judicial.

VI. Los testigos;

VII. Las fotografías, escritos y notas taquígráficas y en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia, y

VIII. Las presunciones."

Las llamadas pruebas supervenientes, esto es aquéllas de las que se tiene conocimiento después de que se ha formulado la demanda o la contestación, en tanto es en dichos momentos procesales que se ofrecen, son admisibles en el juicio de nulidad, siempre y cuando no se haya dictado sentencia [art. 230 C.F.F.].

Si tales pruebas se presentan, el magistrado instructor ordenará dar vista a la contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga [idem].

Para el desahogo de las pruebas pericial y testimonial, el Código Fiscal establece las reglas a que habrán de sujetarse.

En el caso de la prueba pericial, el requerimiento para que las partes presenten a su perito se hará a través del auto que recaiga a la contestación de la demanda o de su ampliación; otorgándoseles diez días para que presentados los peritos, acrediten que reúnen los requisitos correspondientes, acepten el cargo y protesten su legal desempeño [art. 231 C.F.F.].

No se considerará el peritaje de la parte que incumpla con el requerimiento.

Los peritos cuentan con un plazo mínimo de quince días para rendir sus dictámenes; con el apercibimiento de no tomar en consideración el dictamen que se presente fuera del plazo concedido [idem].

Asimismo, los peritos pueden sustituirse por una sola ocasión siempre que medie causa que lo justifique y antes de que fenezcan los plazos antes mencionados [idem].

Finalmente, si los dictámenes rendidos por los peritos de las partes fueren discordantes, la Sala ante la que se tramite el juicio designará a un perito tercero de entre los que tenga adscritos para que rinda el dictamen correspondiente [idem].

Si no hay perito en la ciencia o arte de que se trate la prueba, la Sala nombrará a la persona que deba rendir el dictamen y las partes cubrirán sus honorarios [idem].

En el caso de la prueba testimonial, el magistrado instructor requerirá al oferente para que presente a sus testigos, debiendo levantarse acta pormenorizada de los testimonios. El testimonio de las autoridades se rendirá siempre por escrito [art. 232 C.F.F.].

Si el oferente manifiesta no poder presentar a sus testigos, el magistrado instructor los citará para que comparezcan en día y hora señalados. Tanto el magistrado como las partes, podrán formular a los testigos las preguntas que guarden relación directa con los hechos o pereigan la aclaración de cualquier respuesta [idem].

Valoración de las pruebas.- Aun cuando asentimos con el Dr. Gómez Lara (254) respecto a que la valoración de las pruebas no pertenece a la etapa probatoria sino a la en que

se desenvuelve la sentencia, consideramos para efectos de sistematización en nuestro trabajo, incluirlo en el presente apartado ya que en él tratamos, hasta donde es posible, todo aquello que guarde relación con las pruebas.

Tenemos así que, en la valoración de las pruebas, harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario y los hechos legalmente afirmados por autoridad en documento público [art. 234 C.F.F.]

Si en documento público se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos no prueban la verdad de lo declarado o manifestado, sino sólo que tales declaraciones o manifestaciones se hicieron ante la autoridad que los emitió [idem].

Los hechos que consten en las actas levantadas con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades [arts. 42 y 46 C.F.F.], se entenderán como legalmente afirmados [art. 234 C.F.F.].

Tanto para las pruebas pericial y testimonial, como para las demás pruebas no señaladas en los tres párrafos anteriores al presente, la valoración quedará a la prudente apreciación de la Sala [idem].

Mas si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas la Sala adquiere convicción distinta de los hechos, puede valorar las pruebas sin sujetarse a las reglas que mencionamos, debiendo fundar en el fallo que emita, la valoración jurídica que llevó a cabo [idem].

Las pruebas, en términos de lo dispuesto por los artículos 208, 209, 213 y 214 del Código Fiscal de la Federación, deberán ofrecerse y exhibirse al presentar la demanda o al darle contestación a la misma, según corresponda. Su admisión o desechamiento, se acordará en el mismo auto que tenga por admitida la demanda o la contestación a ésta.

Finalmente, de las pruebas que sean ofrecidas en la contestación de la demanda, deberá correrse traslado a la actora para que, conforme a lo dispuesto por el artículo 297 fracción I del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, manifieste en el término de diez días, lo que a sus intereses convenga.

III.10.- Cierre de la instrucción.

Diez días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y no hubiere cuestión pendiente que impida emitir sentencia, se notifica a las partes del término común de cinco días con que cuentan para formular alegatos por escrito [art. 235 C.F.F.].

Los alegatos, para el juicio de nulidad, son las argumentaciones que de manera breve habrán de formular las partes en relación con los hechos y el derecho controvertidos, para apoyar su petición al juzgador de que resuelva en sentido favorable a sus respectivas pretensiones (255) que, para el particular será la de que se declare la nulidad del acto de autoridad, y para ésta, la de que se reconozca la validez de su resolución definitiva.

Así, transcurrido el término de los cinco días a que hemos hecho referencia, con fundamento en lo dispuesto por el mismo artículo 235 se declarará cerrada la instrucción del juicio.

Aun cuando el cierre de la instrucción no requiere declaratoria expresa para que se surta, por regla general se emite un auto donde se hace constar.

" Y esta instrucción procesal, concebida en estos términos... engloba todos los actos procesales tanto del tribunal, como de las partes y de los terceros, que son precisamente actos a través de los cuales se precisa el contenido del debate, se desarrolla toda la actividad probatoria y se formulan las conclusiones o alegatos de las partes... que permitan... que el juez o tribunal esté en posibilidades de dictar la sentencia. Ese sentido se manifiesta en la frase cierre de la instrucción..." (256)

(255) Ovalle Favela, José. " Derecho Procesal Civil." Colección Textos Jurídicos Universitarios, Editorial Harla, S.A. de C.V. 1a. Ed. México, 1982. P.p. 137 y 138.

(256) Gómez Lara, Cipriano. Op. Cit. P.p. 125 y 126.

III.11.- Sentencia.

Una vez cerrada la instrucción en el proceso fiscal y dentro de los sesenta días siguientes a ésta, deberá pronunciarse la sentencia que concluya el llamado juicio de nulidad [art. 236 C.F.F.]

Para el efecto antes señalado, el magistrado instructor en el caso concreto habrá de presentar un proyecto de dicha sentencia en un término de cuarenta y cinco días, como máximo, comprendido dentro de los sesenta días a que nos referimos en el párrafo inmediato anterior [idem].

La sentencia se pronuncia por mayoría o unanimidad de votos de los magistrados integrantes de la Sala (tres magistrados por cada Sala). Si hay mayoría que apruebe el proyecto presentado, la sentencia se dicta pudiendo agregarse a ésta el voto particular y razonado del magistrado que estuvo en desacuerdo con dicho proyecto [idem].

Si hay mayoría que desaprueba el proyecto, entonces el magistrado instructor deberá formular el fallo con los argumentos jurídicos propuestos por esa mayoría y su proyecto inicial podrá agregarse como voto particular [idem].

En los casos de sobreseimiento, no es necesario que la instrucción se cierre a efecto de dictar la resolución correspondiente [idem].

La sentencia debe fundarse en derecho y examinar y resolver todos y cada uno de los conceptos de nulidad hechos valer, aunque puede abstenerse de analizar todas las cuestiones planteadas si un concepto es fundado y suficiente para declarar la nulidad lisa y llana del acto impugnado (aun cuando el Código Fiscal dispone que deben analizarse todos los planteamientos, los Tribunales Colegiados sobreesen los juicios de amparo promovidos contra una sentencia que no obstante declarar la nulidad de la resolución fiscal, fue omisa en el estudio de las demás argumentaciones vertidas en la demanda, fundándose para ello en criterios emitidos por los mismos Organos Jurisdiccionales referidos) [art. 237 C.F.F.]

La suplencia de la queja no es dable en materia fiscal, aunque la Sala puede corregir los errores en la cita de preceptos legales que se estiman violados teniendo facultad para invocar hechos notorios al momento de resolver, pero sin cambiar los que se expusieron en la demanda o en la contestación [idem].

Finalmente, en términos de lo dispuesto por el artículo 239 del Código Fiscal, la sentencia definitiva podrá ser emitida para los efectos siguientes:

- 1.- Para reconocer la validez de la resolución impugnada.
- 2.- Para declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada.
- 3.- Para declarar la nulidad de la resolución impugnada para efectos determinados, debiendo en este supuesto, precisarse la forma y términos en que la autoridad demandada ha de cumplirla, excepto que se trate de facultades discrecionales.

Asimismo, según establece el propio artículo 239, la sentencia definitiva contendrá declaratoria de nulidad para el efecto de que se emita nueva resolución, cuando se demuestre, en el juicio que nos ocupa, la omisión por parte de la autoridad de los requisitos formales exigidos por las leyes que hubieren afectado las defensas del particular y trascendido al sentido del acto impugnado; cuando por vicios del procedimiento se hubieren afectado también las defensas del particular trascendiendo al sentido del acto controvertido y, por último, cuando se hubiere dictado una resolución en ejercicio de facultades discrecionales que no correspondan a los fines para los cuales la ley confiere tal facultad.

Resta señalar que el efecto de la sentencia definitiva se suspenderá para el caso en que un recurso sea interpuesto; terminando dicha suspensión cuando se dicte la resolución que ponga fin a la controversia [idem].

CAPITULO IV

MEDIOS DE IMPUGNACION EN EL PROCEDIMIENTO

CONTENCIOSO TRIBUTARIO.

IV.A) Medios de impugnación que puede hacer valer el contribuyente.

Para efectos de sistematización en el presente trabajo, hemos dividido en dos grupos los recursos que pueden hacerse valer en el procedimiento contencioso que nos ocupa, atendiendo al sujeto que en su caso los interpone; esto es, por un lado, el particular o contribuyente, y por el otro, la autoridad.

Ello por cuanto si bien algunos recursos les son afines a ambos sujetos, existen otros que sólo pueden hacer valer la autoridad o el particular respectivamente.

Así, tal como señala el rubro de este apartado, habremos de ocuparnos en primer lugar de los que corresponden al particular o contribuyente.

IV.1.- Recurso de reclamación.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 242 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de reclamación puede interponerlo el particular, contra las resoluciones dictadas por el magistrado instructor que sean del tenor siguiente:

- 1.- Que desechen la demanda presentada.
- 2.- Que desechen alguna prueba.

3.- Que rechacen la intervención del tercero.

4.- Que decreten el sobreseimiento del juicio.

Dicho recurso se interpondrá ante la Sala Regional del conocimiento, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de cualesquiera de las resoluciones mencionadas [art. 242 C.F.F.], debiendo correrse traslado a la contraparte para que en el término de cinco días manifieste lo que a su derecho convenga [art. 243 C.F.F.]. Fenecido este plazo, la Sala cuenta con cinco días para resolver el recurso [idem].

IV.2.- Objeción.

Este medio de impugnación denominado objeción y previsto en el artículo 228-bis del Código en comento, puede ser interpuesto por el particular contra los autos siguientes:

1.- Los que admitan la demanda, incurriendo en defecto.

2.- Los que admitan la contestación a la demanda, incurriendo en exceso.

3.- Los que admitan la intervención del tercero.

4.- Los que admitan alguna prueba.

Dicha instancia habrá de presentarse ante la propia Sala del conocimiento, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del auto respectivo, debiendo decidirse en la resolución que ponga fin al juicio o en la sentencia correspondiente [idem].

IV.3.- Queja.

Dispone el artículo 239-ter del Código Fiscal citado que, si un particular es afectado por el incumplimiento de la autoridad demandada a una sentencia firme dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación, podrá ocurrir en queja, por una sola vez, ante la Sala Regional que instruyó en el juicio y dictó sentencia.

El incumplimiento de sentencia, según prevee dicho numeral, contempla dos supuestos:

- 1.- La indebida repetición de un acto o resolución anulados.
- 2.- El exceso o defecto en un acto o resolución emitido para cumplimentar la sentencia firme.

El plazo para ocurrir en queja por incumplimiento de sentencia, es de quince días contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del acto o resolución que provoca la queja, debiendo interponerse ante el magistrado que fungió como instructor en el juicio [idem].

La Sala de la cual forme parte el magistrado instructor, será la encargada de dictar la resolución correspondiente. Si en el caso resuelve que efectivamente hubo repetición del acto anulado, hará declaratoria en tal sentido y dejará sin efectos el acto repetido [idem].

Si resuelve que hubo exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia, dejará sin efectos el acto que provocó la queja, indicando a la autoridad responsable la forma y términos conforme a los cuales ha de cumplir el fallo [idem].

La autoridad responsable de un acto repetido, es sancionada por la Sala Regional que emitió la

sentencia con una multa hasta de noventa veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal, independientemente de las sanciones a las que pueda hacerse acreedora por el superior jerárquico correspondiente [idem].

IV.4.- Juicio de amparo directo.

El amparo tiene un doble carácter de proceso y de recurso según su doble función de control de la constitucionalidad y de la legalidad. Si la materia del juicio está constituida por el examen directo de un precepto de la Ley Fundamental, existe un verdadero proceso constitucional; pero si a través del juicio se persigue la correcta aplicación de disposiciones legales ordinarias, sólo configura entonces un recurso. (257)

Para el caso que nos ocupa, es en el segundo de los supuestos, el de recurso, que habremos de considerar tanto al juicio de amparo directo como al indirecto, del que más adelante trataremos.

Dispone el artículo 158 de la Ley de Amparo que, el juicio de amparo directo es competencia del Tribunal Colegiado que corresponda, en los términos establecidos por el artículo 107 constitucional, fracciones V y VI y que procede contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, sea que la violación se cometa en ellos o durante el procedimiento, afectando las defensas del quejoso que trasciendan al resultado del fallo, y por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias, laudos o resoluciones indicadas.

(257) Amaya Rivera, Heriberto A. "La Consulta a la Autoridad Fiscal y su Proyección en Juicio." Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos., Vol. VII. 1a. Ed. México, 1984. P. 228.

Como en el procedimiento contencioso administrativo no existe recurso alguno contra la sentencia definitiva dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación, que el particular esté en posibilidad de ejercitar, el medio idóneo para impugnar dicho fallo lo será el juicio de amparo directo.

Así, en cuanto el particular estime que en la sentencia se cometió alguna ilegalidad en su perjuicio, podrá dentro de los quince días siguientes al en que haya surtido efectos la notificación de la sentencia definitiva del Tribunal Fiscal, ocurrir en demanda del amparo y protección de la Justicia Federal contra el acto señalado, a fin de que éste sea revocado o modificado.

El escrito en que se promueve el amparo directo, habrá de presentarse ante la Sala Regional emisora de la sentencia que se impugna, quien previo el emplazamiento del tercero perjudicado, lo remitirá al Tribunal Colegiado que corresponda para su resolución; sujetándose la tramitación de dicho juicio a las disposiciones relativas de la Ley de Amparo.

IV.5.- Juicio de amparo indirecto.

Para efectos del procedimiento contencioso administrativo, el amparo indirecto puede ser interpuesto por el particular contra actos del Tribunal Fiscal de la Federación distintos de la sentencia definitiva, como puede ser el caso de cualquier resolución interlocutoria dictada en la tramitación del juicio de nulidad (258) respecto de las cuales se surtan los casos de excepción al principio de definitividad que rige en el amparo; esto es, cuando existe duda sobre la posibilidad de combatir el acto a través de un medio previo al del amparo. (259)

La tramitación del amparo indirecto o bi- instancial se llevará a cabo ante el Juzgado de Distrito

(258) Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. P. 291.

(259) Amaya Rivera, Heriberto A. Op. Cit. P. 245.

correspondiente, conforme a lo dispuesto por la Ley de Amparo en sus artículos del 114 al 157.

Y aunque no corresponde propiamente al procedimiento contencioso administrativo, vale mencionar por la frecuencia en su uso que, el amparo indirecto suele interponerse contra las órdenes de visita domiciliaria y (260) contra el silencio de la autoridad que ha sido omisa en la resolución a un planteamiento del particular o a un recurso administrativo.

(260) Idem. P.p. 240 y 241.

IV.B) Medios de impugnación que puede hacer valer la autoridad administrativa.

IV.1.1.- Recurso de reclamación.

El recurso de reclamación también puede ser interpuesto por la autoridad; este es un medio de impugnación común para el particular y la autoridad administrativa quien conforme a lo dispuesto por el citado artículo 242 del Código Fiscal está en posibilidad de hacerlo valer contra las siguientes resoluciones dictadas por el magistrado instructor:

- 1.- Las que desechen su contestación a la demanda.
- 2.- Las que desechen alguna prueba.
- 3.- Las que rechacen la intervención del tercero.

La sustanciación y término para la interposición del recurso, son los mismos señalados en el apartado relativo al recurso de reclamación hecho valer por el particular, al cual, en obvio de repeticiones, nos remitimos.

IV.2.2.- Objeción.

La objeción es también como el recurso anterior, un medio de impugnación común para el particular y la autoridad administrativa.

La autoridad administrativa puede hacerla valer contra los autos siguientes:

- 1.- Los que admitan la demanda, incurriendo en exceso.

- 2.- Los que admitan su contestación a la demanda, incurriendo en defecto.
- 3.- Los que admitan la intervención del tercero.
- 4.- Los que admitan alguna prueba.

Su fundamento y tramitación es el mismo referido en el apartado relativo a la interposición de la objeción por el particular; razón por la cual y en tanto es aplicable para el caso que nos ocupa, nos remitimos a lo manifestado en esa oportunidad.

IV.3.3.- Recurso de revisión.

El recurso de revisión es un medio de impugnación reservado en su ejercicio para la autoridad, quien lo podrá hacer valer a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revisión procede contra las resoluciones siguientes:

De las dictadas por las Salas Regionales.

- 1.- Aquéllas que decreten o nieguen sobreseimientos.
- 2.- Las sentencias definitivas.

De las dictadas por la Sala Superior.

- 1.- Las resoluciones o sentencias definitivas emitidas en los casos

especiales. para los que resulta competente dicha Sala, en términos de lo dispuesto por el artículo 239 bis del Código Fiscal.

El recurso en comento será procedente, contra violaciones procesales cometidas durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo o por violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, siempre que el asunto exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de la emisión de dicha sentencia o resolución [art. 248 C.F.F.].

Para el caso en el cual el asunto sea de inferior cuantía a la señalada o bien, indeterminada, el recurrente deberá entonces acreditar que el negocio es de importancia y trascendencia, a satisfacción del órgano encargado de resolver [idem].

Y en el evento de que el asunto verse sobre la interpretación de leyes o reglamentos, sobre las formalidades esenciales del procedimiento o se fije el alcance de los elementos constitutivos de una contribución, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá interponer el recurso de referencia por estimar que la actualización de cualesquiera de los supuestos mencionados, afectan el interés fiscal de la Federación [idem].

El término para la interposición del recurso de revisión es de quince días, contados a partir del siguiente al en que surta efectos la notificación de la sentencia emitida por la Sala Regional o Superior [idem].

Corresponde al Tribunal Colegiado de Circuito que resulte competente, la resolución del recurso que por escrito habrá de presentarse ante la Sala del Tribunal Fiscal que hubiere emitido la sentencia a impugnar.

Y en tanto dicho recurso de revisión tiene su fundamento constitucional en el artículo 104 fracción I-B,

de la Ley Suprema, su sustanciación como el propio texto dispone, deberá sujetarse a los trámites que la Ley de Amparo fija para la revisión en amparo indirecto.

Mas si el particular interpuso amparo directo contra la misma sentencia impugnada por la autoridad mediante recurso de revisión, el Tribunal Colegiado que conozca del amparo resolverá en la misma sesión, tanto dicho amparo, como el recurso [art. 249 C.F.F.].

Para finalizar, es menester considerar que si mediante el recurso de revisión se impugnan no sólo las sentencias definitivas, sino también las que decretan o niegan el sobreseimiento del juicio, por exclusión, el recurso de reclamación en el supuesto que recién referimos únicamente corresponde hacerlo valer (cuando se decrete el sobreseimiento del juicio) al particular.

IV.4.4.- Recurso de revisión en amparo.

La autoridad fiscal está en posibilidad también de interponer el recurso de revisión en amparo, contra la sentencia dictada por un Juez de Distrito que ampare y proteja al particular contra alguna resolución dictada por el Tribunal Fiscal; ello, en tanto se hubiera sustanciado el amparo indirecto donde dicha autoridad fiscal apareciera como tercero perjudicado.

La tramitación se hará conforme a lo dispuesto por los artículos 83 fracción IV y 85 fracción II de la Ley de Amparo.

IV.5.5.- Recurso de queja en amparo.

La autoridad fiscal podrá hacer valer el recurso de queja en amparo contra la Sala del Tribunal Fiscal que en cumplimiento de una sentencia ejecutoria del Tribunal Colegiado, incurra en exceso o defecto. Ello con fundamento en el artículo 95 fracción IV de la Ley de Amparo.

IV.C) Reformas al Código Fiscal de la Federación, relacionadas con los medios de impugnación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 5 de enero de 1988 y puestas en vigor el 15 de enero del mismo año.

Por decreto expedido en la fecha señalada en primer término, se reformaron y adicionaron, entre otros que no consideramos relevante mencionar para efectos de este trabajo, los siguientes dispositivos legales en materia de medios de impugnación.

Artículos 209 bis, 228 bis, 239 ter y 248.

Por virtud del artículo 209 bis, se posibilita al particular la impugnación en el juicio anulatorio de las notificaciones practicadas ilegalmente o de aquéllas que se hubieren dejado de practicar por la autoridad fiscal, desapareciendo el recurso de nulidad de notificaciones que se sustentaba ante dicha autoridad; ello con la intención de simplificar al administrado los medios de defensa (no confundir con el incidente de nulidad de notificaciones que procede contra la ilegalidad o falta de notificación de actos de la Sala Regional, previsto por el artículo 223 del propio Código Tributario).

El artículo 228 bis, contiene lo relativo a la instancia de objeción, cuya referencia hicimos en apartados anteriores, y respecto del cual no consideramos necesario mayor comentario.

En cuanto hace al diverso 239 ter, la posibilidad de ocurrir en queja por incumplimiento de sentencia firme contemplado en dicho numeral es, indudablemente, una atinada medida del legislador en cuanto refuerza el carácter que todo órgano jurisdiccional debe poseer, la posibilidad de hacer cumplir en sus términos las determinaciones por él emitidas.

Era frecuente, en la práctica, que la autoridad fiscal repitiera actos declarados nulos, amparada en la imposibilidad del Tribunal Fiscal para hacer cumplir sus fallos por ser un órgano jurisdiccional de mera anulación y no de plena jurisdicción.

Esta medida que a la par de otras van reforzando el carácter del Tribunal Fiscal, como uno de plena jurisdicción es, en mi opinión, la sobresaliente en las reformas que se comentan.

Finalmente, del artículo 248 sólo mencionaremos que antes de la reforma del 15 de enero de 1988 el recurso de revisión previsto en este numeral y del cual ahora conocen los Tribunales Colegiados, se sustanciaba ante la Sala Superior cuya sentencia, a su vez, podía ser impugnada por la autoridad mediante otro recurso denominado "Recurso de Revisión Fiscal", del que conocía y tocaba resolver a la Suprema Corte de Justicia de la Nación [art.250, derogado, del C.F.F.].

CAPITULO V

JURISPRUDENCIA Y EJECUTORIAS RELACIONADAS
CON EL TEMA.

V.1.- Jurisprudencia y ejecutorias pronunciadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

1.- Significado de la materia fiscal.

" MATERIA FISCAL, QUE DEBE ENTENDERSE POR.

Por materia fiscal debe entenderse todo lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinan dichos impuestos.

Quinta Epoca:

Tomo XLI, Pág. 944. Limantour José Ives.
Tomo LIII, Pág. 3054. Pineda Vda: de Arenas Alberta.
Tomo LIV, Pág. 414. Rivera Pascual y Coags.
Tomo LV, Pág. 1582. Cia Minera Kildún y Anexas.
Tomo LXI, Pág. 2938. Madrazo José Antonio."

Jurisprudencia No. 275. Apéndice al Semanario

" MATERIA FISCAL. SIGNIFICACION.

Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Séptima época, Tercera Parte: Vol. 69, Pág. 51. A.D. 3683/73. Petróleos Mexicanos. Unanimidad de 4 votos."

Tesis relacionada. Idem. P. 460.

De las tesis transcritas, consideramos que aun cuando la invocada en segundo término es sólo una relacionada y no constituye jurisprudencia, la redacción de su texto precisa con mayor eficacia los alcances de lo que por materia fiscal ha de entenderse, en tanto los impuestos son únicamente parte y no el todo de la materia en comento; por ello, es más atinado referirse en términos generales, como lo hace la segunda tesis citada, a los créditos fiscales y no particularmente a esa especie de los tributos.

2.- La facultad económico-coactiva de la autoridad fiscal.

" FACULTAD ECONOMICOCOACTIVA.

El uso de la facultad económico-coactiva por las autoridades administrativas, no está en pugna con

el artículo 14 constitucional.

Quinta Epoca:

Tomo IV. Pág. 121. Pérez Francisco.
Tomo VIII. Pág. 960. Barros Felipe N.
Tomo XV. Pág. 922. Velasco Carlos M.
Tomo XV. Pág. 1217. Mahoul José A.
Tomo XX. Pág. 355. Cia. de Comercio, Inversiones
e Industriales, S.A."

Jurisprudencia No. 227. Apéndice al Semanario
Judicial de la Federación. 1917-1985. Tercera Parte. Segunda
Sala. P. 410.

" FACULTAD ECONOMICOCOACTIVA

La Suprema Corte ha estimado siempre que siendo

la facultad económicacoactiva una de las más
altas manifestaciones de la soberanía del Estado,
no puede ser objeto de contrato alguno, y el que
hubiere celebrado es inexistente.

Quinta Epoca: Tomo XXXIV, Pág. 989. Penagos
Flavio A."

Tesis relacionada. Idem. P. 411.

Estimamos de importancia referirnos a dicha
facultad, en tanto habremos de recordar que por virtud de
ella el Estado puede exigir al contribuyente el cumplimiento
forzado de sus obligaciones fiscales o en su caso, hacer
efectivos los créditos fiscales exigibles sin que para ello
sea necesario el que intervenga autoridad jurisdiccional
alguna; no obstante, dicha facultad tiene límites en su
ejercicio, tal como se desprende de la jurisprudencia que
enseguida se transcribe.

" FACULTAD ECONOMICO COACTIVA.

Su aplicación para el cobro de cantidades que no tienen el carácter de impuestos o adeudos al Fisco importa una violación de garantías.

Quinta Epoca:

Tomo VI, Pág. 533. Monroy Lucio.
Tomo VIII, Pág. 747. Levy Andrés y Coags.
Tomo VIII, Pág. 1157. Cuarón Pablo G.
Tomo XXI, Pág. 1370. González J. Guadalupe.
Tomo XXXIV, Pág. 2312. Suárez Joaquín M."

Jurisprudencia No. 228. Idem. P. 411.

3.- Las sentencias que emitan las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, deben avocarse al estudio y resolución de todos y cada uno de los conceptos de anulación hechos valer en la demanda [art. 237, C.F.F.].

" SENTENCIA FISCAL. DEBE COMPRENDER TODOS LOS CONCEPTOS DE NULIDAD. LA OMISION DEL ESTUDIO DE ALGUNO DE ELLOS AMERITA QUE EN EL AMPARO SE OBLIGUE A LA SALA RESPONSABLE A PRONUNCIAR NUEVO FALLO.

Las sentencias de las salas del Tribunal Fiscal de la Federación deben contener el examen de los conceptos de nulidad y las consideraciones que hace valer la actora, es decir, el análisis de los argumentos que se hacen valer en la demanda de nulidad. Al dejar de estudiar la sala responsable algún concepto de nulidad, debe concederse al quejoso el amparo para el efecto de que se deje insubsistente la sentencia combatida y la sala responsable dicte otra en que analice además el concepto de nulidad omitido.

Sexta Epoca. Tercera Parte:
Vol. CXXVIII, Pág. 65. A.R. 9643/64. Diego Alonso Hinojosa. 5 votos.
Vol. CXXXII, Pág. 75. A.R. 3160/66. Afianzadora Insurgentes, S.A. 5 votos.
Séptima Epoca, Tercera Parte:
Vol. 121-126, Pág. 69. A.D. 2449/78. Operadora Barmar, S.A. 5 votos.
Vol. 127-132, Pág. 113. A.D. 2403/78. Guantes Industriales San Luis, S.A. 5 votos.
Vol. 157-162, Pág. 91. A.D. 4102/81. Arturo Quiroz Aguilar. 5 votos."

Jurisprudencia No. 319. Idem. P. 538.

No obstante el texto de dicha jurisprudencia, existe otro criterio aplicable que se constituye en la excepción de aquélla.

" JUICIO FISCAL, ORDEN DEL ESTUDIO DE LOS CONCEPTOS DE ANULACION EN EL.

El artículo 229 del Código Fiscal de la Federación no obliga al estudio de todos los conceptos de anulación que se hacen valer por la parte actora, pues sólo se refiere a que el examen que se realice debe apegarse a la litis planteada. En estas condiciones, si la Sala responsable estudia los conceptos de anulación expuestos por la actora siguiendo un orden lógico y razonable, considerando en primer término los de índole competencial y, en segundo lugar, los relativos a violaciones del procedimiento fiscal, y concluye que estos últimos son fundados, ello resulta suficiente para declarar la nulidad de la resolución impugnada, sin que exista razón alguna para que la responsable estudie los restantes conceptos de anulación planteados.

Séptima Epoca, Tercera Parte: Vols. 145-150, Pág. 75. A.D. 5888/80. Compañía Nacional de Estafío, S.A. de C.V. 5 votos. Vols. 151-156 Pág. 127. A.D. 258/81. Heliocolor, S.A. Unanimidad de 4 votos. Vols. 175-180, Pág. 69. A.D. 1857/82. Foto Borda, S.A. 5 votos."

Tesis relacionada. Idem. P. 539.

Cabe aclarar que, el artículo 229 del Código Fiscal a que se refiere el texto transcrito, corresponde al actual 237 del mismo Ordenamiento.

4.- El Fisco está impedido para promover el juicio de amparo.

" FISCO. IMPROCEDENCIA DEL AMPARO PROMOVIDO POR EL.

El Fisco, cuando usa su facultad soberana de cobrar impuestos, multas u otros pagos fiscales, obra ejerciendo una prerrogativa inherente a su soberanía, por lo cual no puede concebirse que el Poder pida amparo en defensa de un acto del propio Poder. Y esto es evidente, pues cuando ante el Tribunal Fiscal de la Federación ocurre el Fisco Federal, o sea el Estado, por conducto de uno de sus órganos, si es verdad que acude como parte litigante, también lo es que el acto que defiende no difiere del acto genuino de autoridad, el cual no puede ser considerado como un derecho del hombre o como una garantía individual, para el efecto de que la autoridad que lo dispuso estuviera en aptitud de defenderlo mediante el juicio de amparo, como si se tratara de una garantía individual suya.

Quinta Epoca:

Tomo LXV, Pág. 4413. Departamento de Impuestos sobre Bebidas Alcohólicas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tomo LXVI, Pág. 219. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tomo LXVI, Pág. 583. Agente del Ministerio Público Federal.

Tomo LXVI, Pág. 2717. Departamento de Impuestos del Timbre y sobre Capitales de la Secretaría de Hacienda y Crédito público.

Tomo LXVI, Pág. 2717. Departamento de Impuestos Especiales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. "

Jurisprudencia No. 246. Idem. P. 428.

En relación con la jurisprudencia citada, podemos

mencionar que, para su defensa, el Fisco cuenta con un equivalente del juicio de amparo: el recurso de revisión sustanciado ante los Tribunales Colegiados.

5.- Procedencia del juicio de amparo, respecto de actos negativos de la autoridad administrativa.

" TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.
INCUMPLIMIENTO DE SUS SENTENCIAS.

El desacato o incumplimiento a las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación debe repararse a través del juicio de amparo que es el medio legal y adecuado para hacerlas cumplir. El hecho de que carezcan de imperio dichas sentencias, no implica que carezcan de validez, lo que da motivo a vulneración de garantías individuales, vulneración que debe protegerse por el único medio que establece nuestro sistema constitucional, o sea el juicio de garantías.

Sexta Epoca. Tercera Parte: Vol. LVIII, Pág. 89.
A.R. 6206/61. Maderas de Chihuahua, S.A. 5
votos."

Tesis relacionada. Idem. P. 559.

Como señalamos en el capítulo inmediato anterior, el particular podrá ocurrir en queja en los casos de incumplimiento de sentencia firme, esto es, cuando se repita indebidamente un acto declarado nulo o se incurra en exceso o defecto en la emisión de una resolución o acto que cumplimente una sentencia del Tribunal Fiscal, pero, contra la negativa de la autoridad para emitir un acto en cumplimiento de sentencia, subsiste la procedencia del juicio de amparo.

V.2.- Jurisprudencia y ejecutorias pronunciadas por los Tribunales Colegiados en materia Administrativa.

1.- Autenticidad del acto de autoridad que se notifica.

" FIRMA FACSIMILAR. LA QUE CONTIENE UNA COPIA DE LA RESOLUCION NOTIFICADA AL AFECTADO NO SE SUBSANA CON LA EXHIBICION POSTERIOR DEL ORIGINAL CON FIRMA AUTOGRAFA.- Cuando al afectado por una resolución se le notifica mediante una copia que contiene firma facsimilar, la autoridad no puede subsanar dicha irregularidad exhibiendo durante el juicio el original de esa resolución con firma autógrafa.

Amparo directo 732/87. Proynsa, S.A. 3 de noviembre de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Cuauhtémoc Carlock Sánchez.

Sostienen la misma tesis:

Amparo directo 892/89. Compañía Operadora de Teatros, S.A. 4 de julio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: María Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

Amparo directo 1492/89. Racine Hydraulics de México, S.A. de C.V. Unanimidad de votos. 17 de octubre de 1989. Ponente: María Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Marcos García José.

Amparo directo 1632/89. Extractos y Maltas, S.A. 30 de octubre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretaria: Alejandra de León González."

Tesis que no constituye jurisprudencia, sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito. Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1989. Tercera Parte. Tribunales Colegiados de Circuito. Volumen I. Ediciones Mayo, S. de R. L. P. 88.

" FIRMA AUTOGRAFA DE LA AUTORIDAD RESPONSABLE. DEBE APARECER EN EL DOCUMENTO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA. Es irrelevante que el

original del documento a partir del cual tal vez se haya elaborado la resolución impugnada. tenga firma auténtica de su emisor, ya que el documento entregado a la quejosa contiene simple sello de la rúbrica, lo cual es violatorio de garantías, en razón de que constituye para ella un acto de autoridad que le molesta y priva de sus recursos pues no es el primer ejemplar, sino la copia que le fue entregada el que le agravia y, por ende, éste debe estar revestido de todos y cada uno de los requisitos de validez del caso.

Amparo directo 1496/88. Super Servicio Lomas, S.A. de C.V. 11 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Mario Pérez de León Espinosa. Secretario: Jean Claude Tron Petit.

Amparo directo 1726/88. Jardines de Tlalnepantla, S.A. 31 de enero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: José Alejandro Luna Ramos. Secretario: Agustín Tello Espíndola.

Amparo directo 106/98. Mangueras Industriales, Herramientas, Accesorios y Conexiones, S.A. 15 de febrero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretaria: María Eugenia Pérez García Villalobos.

Amparo directo 346/89. Compañía Operadora de Teatros, S.A. 11 de mayo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Mario Pérez de León Espinosa. Secretaria: Adela Domínguez Salazar."

Jurisprudencia No. 3. sustentada por el Sexto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito. Idem. P.p. 185 y 186.

En términos de lo dispuesto por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, es requisito de todo acto administrativo que se notifica al particular, ostentar la firma del funcionario competente; debiendo interpretarse que la firma contenida en el acto de molestia ha de ser autógrafa y no facsimilar, para cumplir con el requisito señalado en el numeral de referencia.

2.- Identificación de visitantes. Nulidad del acto fiscal por vicios del procedimiento [art. 238, C.F.F.].

" ACTAS DE VISITA. CUANDO EL VISITADOR ACREDITA SU PERSONALIDAD CON DOCUMENTO IDONEO, RESULTA OCIOSO QUE LAS CARACTERISTICAS DE DICHO DOCUMENTO SE DETALLEN.- El artículo 46 del Código Fiscal de la Federación en su fracción I. preceptúa, que en toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes. Es manifiesto que tal disposición se relaciona directamente con el objeto de la visita, es decir, con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mismas que son distintas al hecho relativo a la identificación del visitante la cual tiene por objeto demostrar al contribuyente que es la persona facultada para constituirse en su domicilio y tener acceso a la información y documentos a través de los cuales es posible verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; por tanto, si con el texto mismo del acta de visita queda acreditada la personalidad del visitante con documento idóneo que le es mostrado al contribuyente, resulta ocioso que las características de dicho documento se detallen.

Amparo directo 544/85. Asesores en Personal. S.A. 19 de mayo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Elsa Fernández Martínez.

Amparo directo 1008/87. Alberto Amor Villalpando. 26 de mayo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Elsa Fernández Martínez.

Amparo directo 1074/88. Obrero San Angel. 13 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Elsa Fernández Martínez.

Revisión Fiscal 374/89. Primer Subprocurador Fiscal de la Federación en Representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 25 de mayo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: José Méndez Calderón. Secretario: Gabriel Fernández Martínez.

Revisión fiscal 474/89. Secretaría de Hacienda v Crédito Público (David Zaga Vaca). 25 de mayo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: Sofía Virgen Avendaño.

Jurisprudencia No. 1, emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito. Idem. P.p. 133 y 134.

" AUDITORES, DEBEN ASENTAR EN EL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA, LOS PORMENORES DEL DOCUMENTO QUE LOS IDENTIFICA.- Lo dispuesto por el artículo 84, fracciones II y V, del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de mil novecientos ochenta y dos, debe entenderse en el sentido de que al iniciarse una visita domiciliaria, los auditores que la lleven a efecto, deben identificarse plenamente con el visitado y hacer constar, en el acta correspondiente, los pormenores del documento que los acredita con ese carácter, en virtud de que las visitas domiciliarias son diligencias en cuyas actas se debe hacer constar en forma circunstanciada todos los hechos y omisiones observados en el transcurso de su realización; por lo que, como la identificación de los auditores es un hecho realizado en la secuela inicial de la diligencia, así se debe hacer constar, no siendo suficiente, que únicamente los nombres de los visitadores que intervinieron en la diligencia, consten en el acta de visita.

Amparo directo 1685/88. Organización Latinos, S.A. 28 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Pedro Esteban Penagos López. Secretario: Miguel Angel Antemate Chigo.

Amparo fiscal 1165/88. Industrias J.M. de México, S.A. 20 de enero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Pedro Esteban Penagos López. Secretaria: Yolanda Islas Hernández.

Amparo directo 155/89. Limpieza Industrial Planeada, S.A. 24 de febrero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. de Fátima I. Sámano Hernández. Secretario: Manuel de J. Rosales Suárez.

Amparo directo 365/89. Distribuidora Maris,

S.A. 7 de abril de 1989. Unanimidad de votos.
Ponente: Ma. de Fátima I. de Sámano Hernández.
Secretaria: Ma. Rocio Ruiz Rodríguez.
Amparo directo 465/89. Carlos Deveza Alvarez.
21 de abril de 1989. Unanimidad de votos.
Ponente: J. S. Eduardo Aguilar Cota.
Secretario: Maximiliano Toral Pérez. "

Jurisprudencia No. 1, sustentada por el Quinto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito. Idem. P. 161.

Como mencionamos en su oportunidad, los visitantes omiten, al iniciar la práctica de la visita domiciliaria, circunstanciar en el acta correspondiente aquellos documentos mediante los cuales se identifican ante el sujeto visitado, provocando que en el juicio, se declare la nulidad del acto fruto de dicho procedimiento viciado. No obstante la contradicción de criterios, misma que ya ha sido denunciada, la mayoría de los Tribunales Colegiados se pronuncian en el sentido de la segunda tesis invocada, independientemente de que el propio Tribunal Fiscal ha modificado su jurisprudencia No. 91, señalando que los visitantes están en la obligación de asentar en el acta, los pormenores del documento con el que se identifican en la diligencia.

3.- La declaratoria de nulidad de una resolución fiscal, sólo beneficia a quienes ocurrieron a demandarla en juicio.

" SENTENCIAS. PRINCIPIO DE CONGRUENCIA DE LAS.-
Atendiendo al principio de congruencia que deben cumplir las sentencias, si una resolución administrativa afecta a varios sujetos y no todos ellos ocurren a juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la nulidad debe decretarse, si así se determina, únicamente en relación con el o los que ocurren en demanda, pero no respecto de todas las personas vinculadas con la resolución administrativa.

Revisión fiscal 1052/88. Director General Jurídico de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación. (José Manuel Sánchez

Montes y Andrés Fernández Sosa). 2 de marzo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretario: Mario Sosa Escudero."

Tesis que no constituye jurisprudencia, pronunciada por el Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito. Idem. P.p. 96 y 97.

La tesis que transcribimos nos pareció de importancia, en cuanto que si bien refiere el principio de congruencia que debe prevalecer al dictar una sentencia, nos recuerda que el juicio de nulidad está estructurado a la manera del diverso de amparo, del que traemos a la memoria uno de sus principios torales, el de relatividad de las sentencias: en atención a éste último, consideramos que la declaratoria de nulidad de un acto en materia fiscal sólo surtirá sus efectos para el o los sujetos que ocurrieron a impugnar el acto, independientemente de que pudieran ser otros más los afectados [art. 197, C.F.F.].

4.- Improcedencia del juicio de amparo indirecto para exigir el cumplimiento de sentencia, en los casos a que se refiere el artículo 239 TER del Código Fiscal de la Federación.

" TRIBUNAL FISCAL. RECURSO DE QUEJA. DEBE AGOTARSE PARA EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DE SUS SENTENCIAS.- Por virtud de lo establecido en el artículo 239 TER, del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del día quince de enero de mil novecientos ochenta y ocho, para obtener el cumplimiento de una sentencia pronunciada por alguna de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, excepto cuando se trate de actos negativos de la autoridad administrativa, el afectado debe interponer el recurso de queja ante la misma Sala Regional que instruyó el juicio de nulidad, razón por la cual ya no resulta aplicable el criterio sustentado por los Tribunales de amparo, según el cual para lograr dicho cumplimiento procedía el juicio de amparo indirecto, pues este criterio partía del supuesto de que el Código Fiscal de la Federación no establecía un procedimiento para obtener el cumplimiento de las citadas

sentencias. situación que cambió con motivo de la adición indicada.

Amparo en revisión 905/89. Abelardo Covarrubias de la Fuente. 12 de mayo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: J. S. Eduardo Aguilar Cota. Secretario: José Sánchez Moyaho. Sostienen la misma tesis:

Amparo directo 1195/89. Néstor Ibarra Rodríguez. S.A. 28 de julio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. de Fátima I. Sámano Hernández. Secretaria: Ma. Rocío Ruiz Rodríguez.

Amparo en revisión 1725/89. José Guadalupe Flores Villa. 22 de septiembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Pedro Esteban Penagos López. Secretario: Miguel Ángel Antemate Chigo."

Tesis que no constituye jurisprudencia, sustentada por el Quinto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito. Idem. P.p. 177 y 178.

Conforme a la tesis citada, el juicio de amparo indirecto resulta improcedente para exigir el cumplimiento de una sentencia en los casos a que se refiere el artículo 239 TER del Ordenamiento Tributario vigente, mismos que comentamos en su oportunidad, pero subsiste para el evento de que la autoridad fiscal se niegue u omite la emisión de un acto o resolución que debió pronunciar por virtud de una sentencia.

5.- No es dable la suplencia en la justificación de la procedencia del recurso de revisión en materia fiscal.

" REVISION RECURSO DE, PREVISTO POR EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. CORRESPONDE AL TRIBUNAL COLEGIADO LA CALIFICACION DE LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A SU PROCEDENCIA, NO LA ELABORACION DE ESTOS.- El Tribunal Colegiado no esta obligado a analizar si existe diverso fundamento para la procedencia del recurso, no a elaborar razonamientos que la justifiquen, pues lo que le corresponde es la calificación de la procedibilidad de los recursos de

revisión a la luz de los argumentos sostenidos por los recurrentes.

Amparo en revisión 626/88. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 24 de agosto de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretaria: María Eugenia Peredo García Villalobos.

Amparo en revisión 846/88. Secretario de Hacienda y Crédito Público. (Carlos Nakash Sakka). 19 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretaria: María Eugenia Peredo García Villalobos.

Amparo en revisión 806/88. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. (Jorjeans de México, S.A. de C.V.) 31 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Mario Pérez de León E. Secretaria: Adela Domínguez Salazar.

Amparo en revisión 746/88. Secretario de Hacienda y Crédito Público. (María de la Luz Navarro Saavedra). 11 de enero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretario: César Thomé González.

Amparo en revisión 176/89. Titular de la Jefatura de los Servicios Legales del Instituto Mexicano del Seguro Social. (Distribuidora Volks-Wagen Salto del Agua, S.A. de C.V.). 30 de marzo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretario: Jorge Higuera Corona.

Jurisprudencia No. 10, sustentada por el Sexto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito. Idem. P.p. 192 y 193.

La justificación de la procedencia del recurso de revisión previsto por el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, corresponde efectuarla de manera clara y concreta a la autoridad que lo interpone, ello so pena de su desechamiento, sin que pueda argumentar a su favor que de los otros elementos contenidos en el recurso se desprendía tal procedencia, ya que el Tribunal Colegiado no debe allanar los defectos en que incurre la autoridad al plantear dicho medio de impugnación.

V.3.- Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

1.- Motivación y fundamentación del acto de la autoridad fiscal.

" MOTIVACION Y FUNDAMENTACION.- DEBEN EXPRESARSE EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE AUTORIDAD.- En el texto mismo del acto autoritario de molestia deben expresarse los razonamientos con base en los cuales se llegó a la conclusión de que el acto concreto al que se dirigiese ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales, puesto que motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hechos que la autoridad formuló al establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal; en tanto que fundar es señalar los preceptos legales en que se apoya el acto, debiendo existir adecuación entre el motivo y el fundamento expresado, sin embargo, de acuerdo con la jurisprudencia 109 una resolución administrativa puede fundarse y motivarse en documentos anexos a ella, si esos documentos son del conocimiento del contribuyente.

Revisión 2158/84.- Resuelta en sesión de 15 de abril de 1986.- Por unanimidad de 8 votos.

Revisión 142/84.- Resuelta en sesión de 19 de febrero de 1987.- Por mayoría de 6 votos y 2 en contra.

Revisión 904/85.- Resuelta en sesión de 20 de febrero de 1987.- Por unanimidad de 7 votos.

Texto aprobado en sesión del 14 de abril de 1987. "

Jurisprudencia No. 294. R.T.F.F. 2a. Epoca. año VIII. No. 88, abril 1987, P. 804.

" FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- PUEDE DARSE EN DOCUMENTOS ANEXOS, SIEMPRE Y CUANDO SE NOTIFIQUE AL CAUSANTE.- Toda resolución puede fundarse y motivarse en documentos anexos a la misma, en los que se detalle las razones.

fundamentos y motivos por los que procedió la afectación, siempre y cuando esos documentos se notifiquen debidamente al causante, cumpliéndose así con los requisitos señalados en el artículo 16 constitucional.

Revisión 1493/79.- Magistrado ponente: Edmundo Plascencia Gutiérrez.- secretario: Lic. Ramiro Hernández Nieto.- Resuelta en sesión de 19 de febrero de 1981, por unanimidad de 9 votos.

Revisión 969/80.- Magistrado ponente: Francisco Ponce Gómez.- Secretario: Lic Pedro Flores Gabriel.- Resuelta en sesión de 13 de mayo de 1981, por unanimidad de 6 votos.

Revisión 1325/80.- Magistrado ponente: Margarita Lomeli Cerezo. Secretario: Lic. Celia López Reynoso.- Resuelta en sesión de 30 de octubre de 1981, por unanimidad de 7 votos.

Texto aprobado en sesión de 3 de diciembre de 1981. "

Jurisprudencia No. 109, R.T.F.F. 2a. Epoca, año IV, No. 24, Diciembre 1981, P. 740.

Es común que el contribuyente, cuando procede trabar embargo en sus bienes para hacer efectivo el crédito fiscal adeudado, aduzca la falta de fundamentación y motivación en el mandamiento de ejecución, señalando que no basta citar en éste la resolución mediante la cual se determinó la obligación fiscal a su cargo; sin embargo, conforme a las tesis aquí transcritas, el acto de afectación estará debidamente fundado y motivado si, como en el caso que empleamos a manera de ejemplo, se notifica tanto la resolución que determina el crédito como el mandamiento de ejecución que se constituye en el acto de molestia.

2.- Identificación de visitadores. Nulidad del acto fiscal por vicios del procedimiento [art. 238, C.F.F.].

" ACTAS DE VISITA.- IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES.- El artículo 84, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, ordena que al iniciarse la visita se identifiquen los visitadores, requisito que se tendrá por satisfecho si se consigna tal circunstancia en

las actas relativas, sin que sea necesario que se asienten en las mismas los datos de los documentos utilizados para tal efecto, pues dicho precepto no lo exige.

Revisión: 1213/79. Ponente: Mag. Margarita Lomeli Cerezo. Secretario: Lic. Luz Cueto Martínez. Resuelta: Mayoría de 6 votos y 1 con los resolutivos. Sesión: 22 de enero de 1981.
Revisión 443/80. Ponente: Mag. Margarita Lomeli Cerezo. Secretario: Lic. Celia López Reynoso. Resuelta: Unanimidad de 6 votos. Sesión: 31 de marzo de 1981.
Revisión 1393/79. Ponente: Mag. Alfonso Nava Negrete. Secretario: Lic. Luis Rubén Puebla Calderón. Resuelta: Unanimidad de 6 votos. Sesión 31 de marzo de 1981.

Texto aprobado en sesión de 2 de junio de 1981."

Jurisprudencia No. 91. R.T.F.F. 2a. Epoca, año III, No. 18, junio 81, P. S.

Por acuerdo No. G/26/89 del día 2 de febrero de 1989, se modificó la Jurisprudencia No. 91, cuyo texto quedó en los siguientes términos:

" ACTAS DE VISITA.- IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES.- El artículo 84, fracción II del Código Fiscal de la Federación de 1967, ordena que al iniciarse una visita se deben identificar los visitantes, y la fracción V del precepto en comento establece que los visitantes harán constar en el acta en forma circunstanciada los hechos u omisiones observados, de donde se incluye la obligación de los visitantes de asentar en el acta que levanten, los pormenores del documento con el cual se identifican, toda vez que la circunstanciación del acta debe cumplirse desde el inicio de la diligencia."

La identificación debe ser pormenorizada, opinan los Organos Colegiados del Poder Judicial Federal, pues de lo contrario tal requisito quedaría sujeto a la manifestación que la autoridad haga al respecto: afirmación que en sí misma considerada, no es suficiente para el logro de su propósito,

en tanto es su deber dar a conocer al visitado que la persona o personas que le auditaron tienen la debida representación del órgano competente para realizar dicha visita.

3.- Partes en el juicio. Es autoridad demandada la que suscribe el acto impugnado.

" AUTORIDAD DEMANDADA.- LO ES LA QUE SUSCRIBE LA RESOLUCION IMPUGNADA.- La autoridad emisora de la resolución impugnada es aquella que la suscribe y no la que suele citarse al rubro del oficio que la contiene; por ende, se deberá emplazar a juicio precisamente al funcionario que firmó.

Revisión: 479/80.- Resuelta en sesión de 10. de marzo de 1981, por unanimidad de 7 votos.- Ponente: Mag. Edmundo Plascencia Gutiérrez.- Secretario: Lic. Aurea López Castillo.

Revisión 472/80.- Resuelta en sesión de 6 de agosto de 1981, por unanimidad de 6 votos.- Ponente: Mag. José Antonio Quinterio Becerra. Secretario: Lic. Nidia Narváez García.

Revisión 671/81.- Resuelta en sesión de 15 de enero de 1982, por unanimidad de 6 votos.- Ponente: Mag. Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretario: Roberto Caletti Treviño.

Texto aprobado en sesión de 26 de enero de 1982. "

Jurisprudencia No. 114, R.T.F.F. 2a. Epoca, año IV, No. 25, Enero 1982, P. 8.

Aun cuando por lo general el acto impugnado identifica a la autoridad emisora del mismo por los datos que aparecen al rubro de aquél, efectivamente será demandada, la que con su firma se constituye en responsable del acto de molestia; situación que habrá de tomarse en cuenta a fin de llamar a juicio a quien pronunció la resolución controvertida en tanto que, si otra diversa es emplazada, bien puede sobreseerse el juicio y transcurrir el plazo con que cuenta el particular para hacer valer su derecho, contra el acto emitido por la autoridad que en efecto dictó tal resolución.

4.- Al contestarse la demanda, no pueden cambiarse los fundamentos de la resolución impugnada.

" PROCESO FISCAL.- CONTESTACION DE DEMANDA. EN ELLA NO PUEDEN CAMBIARSE LOS FUNDAMENTOS DE LA RESOLUCION IMPUGNADA.- Si en la resolución impugnada se expresan determinados fundamentos y motivos como fundamentación de derecho de la misma y en la contestación a la demanda se introducen consideraciones diversas, las mismas deben desestimarse, va que cambian los fundamentos originales del acto impugnado, violándose con ello lo dispuesto por el artículo 204 del Código Fiscal.

Revisión 443/78/4822/77.- Magistrado Ponente: Margarita Lomell Cerezo.- Secretario: Lic. Luz Cueto Martínez.- Resuelta en sesión de 27 de septiembre de 1978, por unanimidad de votos.

Revisión 48/76/4671/75.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretario: Lic. Justo Nava Negrete.- resuelta en sesión de 14 de junio de 1979, por unanimidad de 6 votos.

Revisión 680/79/3574/76.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Guítron.- Secretario: Lic. Carlos G. Ramos Cordova.- Resuelta en sesión de 20 de junio de 1979, por unanimidad de 7 votos."

Jurisprudencia No. 48, R.T.F.F. 2a. Epoca, año II, No. 10, Enero-Febrero 80, Pag. 37.

Como la conducta de la autoridad se manifiesta en la aplicación del derecho objetivo plasmado en el acto o resolución cuya nulidad se pretende, los mismos habrán de analizarse tal y como fueron emitidos, debiendo desestimarse cualquier introducción que pudiera hacerse en la fundamentación y motivación de aquéllos, al momento de contestar la demanda [el art. 204 a que se refiere el texto de la jurisprudencia transcrita, corresponde al actual 215 del propio Código Tributario].

5.-Incompetencia del Tribunal Fiscal de la Federación para resolver sobre la constitucionalidad de las leyes.

" COMPETENCIA.- EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION CARECE DE ELLA PARA RESOLVER

CONTROVERSIAS SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES, REGLAMENTOS O DECRETOS.- Conforme a lo previsto en los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sólo los tribunales del Poder Judicial Federal pueden analizar y resolver las controversias sobre la constitucionalidad de leyes y reglamentos, razón por la cual este Tribunal Fiscal de la Federación carece de competencia para ello.

Revisión 1108/81.- Resuelta en sesión de 21 de febrero de 1985.- Por unanimidad de 7 votos.
Revisión 2129/84.- Resuelta en sesión de 12 de marzo de 1986.- Por unanimidad de 9 votos.
Revisión 1241/84.- Resuelta en sesión de 20 de marzo de 1986.- Por unanimidad de 6 votos.

Texto aprobado en sesión de 22 de agosto de 1986."

Jurisprudencia No. 258. R.T.F.F. 2a. Epoca, año VIII, No. 81, Septiembre 1986, P. 178.

Es frecuente que el particular, al impugnar una resolución de la autoridad fiscal haga valer como agravio, independientemente de los relativos a la actualización de cualesquiera de las causales de nulidad a que se refiere el artículo 238 del Código Fiscal, el de la inconstitucionalidad de la ley tributaria aplicada por la autoridad demandada, por lo que, tal como se desprende del texto de la jurisprudencia transcrita, al carecer de competencia el Tribunal Fiscal para conocer de dicha controversia, deberá sobreseer en esa parte del juicio.

6.- Cuando se incurre y cuando no en la suplicia de la deficiencia de la queja.

" SENTENCIAS.- ES INDEBIDO SUPLIR LAS DEFICIENCIAS DE LA QUEJA EN EL JUICIO DE NULIDAD.- En los términos de los artículos 193 y 229 del Código Fiscal de la Federación de 1967, no es dable suplir la deficiencia de la queja de cualquiera de las partes, introduciendo elementos ajenos a sus planteamientos, ya que en las sentencias del

Tribunal Fiscal de la Federación Únicamente deben examinarse los puntos controvertidos de la resolución, la demanda y la contestación; además de que si hubiera sido voluntad del legislador que el Tribunal examinara cuestiones de oficio, lo habría señalado en forma expresa como ha sucedido en otras materias diversas a la fiscal.

Revisión 521/78.- Resuelta en sesión de 11 de enero de 1980, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Margarita Lomeli Cerezo.- Secretario: Lic. Celia López Reynoso.

Revisión 1155/82.- Resuelta en sesión de 19 de septiembre de 1983, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Ana Ma. Múgica Reyes.

Revisión 12/84.- Resuelta en sesión de 17 de agosto de 1984 por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretario: Lic. Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Texto aprobado en sesión de 26 de octubre de 1984.

Jurisprudencia No. 200, R.T.F.F., 2a. Época, año VI, No. 59, Noviembre de 1984, P. 369.

" SUPLENCIA DE LA QUEJA.- NO SE INCURRE EN ELLA CUANDO SE EXAMINARAN CONCEPTOS IMPLICITOS DE LA DEMANDA.- Se da la suplencia de la queja cuando se introducen en la litis argumentos que de ningún modo hizo valer la actora, pero no acontece cuando la juzgadora, en el desempeño de su función jurisdiccional, hace razonamientos que resultan del estudio de los argumentos que si fueron planteados y de la aplicación e interpretación del derecho, aun cuando dichos razonamientos no hayan sido expresados, sino que implícitamente estén contenidos en los argumentos de la demanda.

Revisión 533/81.- Resuelta por mayoría de 6 votos, 1 con los resolutivos y 1 en contra.- En sesión de 10. de julio de 1982.

Revisión 714/84.- Resuelta por unanimidad de 8

votos.- En sesión de 16 de enero de 1985.
Revisión 1418/84.- Resuelta por mayoría de 7
votos y 1 con los resolutivos.- En sesión de
31 de enero de 1986.

Texto aprobado en sesión de 7 de abril de
1987."

Jurisprudencia No. 293. R.T.F.F., 2a. Epoca, año
VIII. No. 88. Abril 1987. P. 804.

Al señalar el texto de la jurisprudencia
transcrita en segundo lugar que, la juzgadora puede concluir
en razonamientos que si bien no fueron expresados por el
interesado, se encuentran implícitamente contenidos en los
argumentos de la demanda, da pauta, consideramos, para que
dicha juzgadora supla la deficiencia de la queja en tanto que
es su particular apreciación la que se hará presente para
fijar cuando si y cuando no determinados razonamientos se
encuentran implícitamente contenidos en los argumentos de la
demanda.

7.- Via para impugnar el indebido cumplimiento de una
sentencia de amparo.

" REVISION.- RESULTA IMPROCEDENTE SI SE ALEGA
INDEBIDO CUMPLIMIENTO DE UNA SENTENCIA DE
AMPARO.- Si al interponer el recurso de
revisión ante la Sala Superior del Tribunal
Fiscal de la Federación, la autoridad
recurrente alega indebido cumplimiento de una
ejecutoria pronunciada en un juicio de amparo,
dicho recurso resulta improcedente, en virtud
de que este Tribunal no tiene competencia para
determinar si se cumplió debidamente o no la
misma ejecutoria, lo que, por otra parte, es
materia del recurso de queja previsto en el
artículo 95, fracción IV, de la Ley de Amparo
para el caso de exceso o defecto de la
ejecución de una sentencia en la que se haya
concedido el amparo al quejoso.

Revisión 99/73.- Resuelta en sesión de 18 de
septiembre de 1980, por unanimidad de 6
votos.- Magistrado Ponente: Francisco Xavier
Cárdenas Durán.- Secretario: Lic. Filiberto

Méndez Gutiérrez.

Revisión 1259/80.- Resuelta en sesión de 20 de mayo de 1981, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Xavier Cárdenas Durán.- Secretario: Lic. Rodolfo Pérez Castillo.

Revisión 390/84.- Resuelta en sesión de 20 de septiembre de 1984, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Texto aprobado en sesión de 3 de julio de 1985.

Jurisprudencia No. 216, R.T.F.F., 2a. Epoca, año VI, No. VII, No. 67, Julio 1985, P. 6.

En su oportunidad señalamos que la autoridad fiscal puede hacer valer, para el caso de incumplimiento de ejecutoria de amparo por exceso o defecto, el recurso de queja previsto en el artículo 95, fracción IV de la Ley Reglamentaria de los diversos 103 y 107 constitucionales; de donde interponer el recurso de revisión, ahora sustanciado ante los Tribunales Colegiados, para alegar el indebido cumplimiento de la sentencia de amparo por parte del Tribunal Fiscal, resulta improcedente.

CONCLUSIONES

1.- El conflicto jurídico abarca diversos problemas o planteamientos de derecho, verbigracia, la duda sobre la procedencia de ciertos derechos, la incertidumbre respecto de los alcances de una relación jurídica, la confrontación de derechos subjetivos (litigio), la imputación de ilegalidad a un acto de autoridad. Por tanto, el litigio no se constituye en el género del conflicto jurídico, sino solamente en una especie de éste.

2.- La noción tradicional de litigio, propone el enfrentamiento de derechos subjetivos que acusan el principio de reversibilidad. Sin embargo, existen conflictos jurídicos en los que dicho principio no está presente. Tal es el caso del conflicto que se suscita en materia fiscal, donde ni la autoridad demandada tiene prestación personal alguna en favor del contribuyente ni el particular se obliga a una prestación creada por voluntad de dicha dicha autoridad; por tanto, resulta inaplicable el concepto de litigio, para identificar con él al conflicto tributario que se ventila vía juicio de nulidad.

3.- El conflicto en materia tributaria surge por virtud de la resolución definitiva emitida por la autoridad fiscal, cuando el particular, a quien se dirige dicha resolución, estima que la misma no se ajusta al marco de legalidad que debió observarse.

4.- Es necesaria la creación de un Código Procesal Fiscal o uno Administrativo, por cuanto el proceso fiscal ha de seguir sus propias directrices atento a la naturaleza del derecho fiscal mismo. No existe, consideramos, limitación de orden técnico que impida su realización y si es menester poner coto al empleo supletorio del Código Federal de Procedimientos Civiles, destinado a la aplicación de normas que pertenecen al derecho privado, en tanto el límite en la supletoriedad a que se refiere el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, es en ocasiones rebasado por la interpretación subjetiva de lo que habrá de tenerse como contrario a la naturaleza del derecho fiscal.

5.- El Derecho Procesal Fiscal, no obstante es participe tanto de los principios centrales (Teoría General del

Proceso), como de los que rigen al proceso administrativo, merece, por las exigencias particulares de su materia, un sitio propio e independiente dentro de los planes académicos. El beneficio, lo apuntamos en nuestro trabajo, consistirá en brindarnos una opción más de desempeño profesional, sin los tabúes que suelen colmar a dicha rama.

6.- Los sujetos del derecho sustantivo tributario, cuya aplicación se discute, no son los mismos que intervienen en el proceso fiscal; contrario a como sucede en el llamado litigio de derecho privado.

7.- La pretensión no es siempre subordinación del interés que supone el incumplimiento de la obligación o la insatisfacción del derecho; esto resulta muy claro de comprender en el conflicto fiscal, donde el actor no pretende el cumplimiento de obligación alguna, ni la autoridad, por su parte, la satisfacción de ningún derecho.

8.- El Tribunal Fiscal de la Federación es un órgano del Estado, competente para desempeñar la función pública de administrar justicia; conoce de las controversias o conflictos jurídicos en materia fiscal y en algunas áreas del campo administrativo. Y, aunque formalmente enmarcado en el Poder Ejecutivo, es independiente de éste, ya que posee autonomía plena para dictar sus resoluciones.

9.- El Tribunal Fiscal de la Federación no es un órgano de justicia delegada, dado que emite sus resoluciones por atribución expresa de la ley y no por delegación de facultades.

10.- La denominación del Órgano Jurisdiccional mencionado no corresponde ya al ámbito de competencia que actualmente posee, por lo que resultaría conveniente la modificación de su nombre, asimilándose, para ello, a la idea de quienes proponen el de: Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo.

11.- Consideramos que la Sala Superior debe tornar a su antigua condición de autoridad jurisdiccional de alzada, para conocer y resolver el recurso de revisión en materia fiscal. Si, como apuntamos en el desarrollo de este trabajo, el Tribunal Fiscal de la Federación se creó para lograr una

deseable administración de justicia en materia tributaria (y hoy día en las demás que se someten a su jurisdicción), merced a la especialización con que cuentan sus miembros, encomendar aquella tarea a los Tribunales Colegiados cuyos miembros no cuentan con la misma especialización de referencia (y ello es humanamente comprensible pues no ha sido esta su labor) irá en detrimento de la calidad de los fallos, desvirtuando la idea de contar realmente con un tribunal administrativo dotado de plena autonomía, en tanto las funciones de la Sala Superior nos parecen ya meramente honorarias.

12.- Es imprescindible la asesoría jurídica en sede administrativa, efectiva, de los actos de autoridad en materia fiscal; disponiendo para ello de un cuerpo de abogados a quienes, incluso, se corresponsabilice y se les pueda sancionar con la destitución de su cargo junto con la de la autoridad emisora del acto, por los defectos de fondo o forma en éstos que, por evidentes, se presuman intencionales.

13.- Los actos o resoluciones definitivas susceptibles de impugnación mediante el juicio de nulidad en materia fiscal, son: aquéllos que no admitan recurso administrativo; aquéllos que resuelven el recurso administrativo interpuesto; aquéllos cuya impugnación mediante recurso administrativo es optativa y, aquél silencio de la autoridad para el que la ley presume una negativa o confirmación ficta.

14.- El dinamismo del juicio de nulidad en materia fiscal, exige que el ofrecimiento de pruebas se haga en el propio escrito de demanda, o en el de contestación a la misma; debiendo exhibirse las pruebas documentales que hubiere precisado como ofrecidas y el cuestionario a desahogar por el perito, si para el caso se ofreció la prueba pericial.

15.- Como en el proceso tributario solamente habrá de dilucidarse si la autoridad ajustó o no a la legalidad la emisión de su acto, no existe la figura de la reconvencción o contrademanda, donde la autoridad, aprovechando la relación procesal, pueda formular a su vez una pretensión contra el actor.

16.- El acto impugnado debe ser analizado por el órgano jurisdiccional tal como fue emitido, sin que pueda variarse

el fundamento del mismo al producirse la contestación de la demanda. Ello, por cuanto la legalidad de dicho acto será la que se reconozca o declare nula una vez que se someta al control jurisdiccional.

17.- No es admisible la prueba confesional mediante absolución de posiciones a cargo de la autoridad; lo que no es extensivo a las manifestaciones que hacen las partes al formular o contestar la demanda o en cualquier otro acto del juicio.

18.- Al resolver, la Sala del conocimiento no podrá suplir la deficiencia en la queja, aunque de hecho lo hace, bajo la tutela del principio inquisitorio cuyos límites quedan, en el caso que nos ocupa, al arbitrio de los propios juzgadores.

19.- La instancia por virtud de la cual puede ocurrir en queja [art. 239-ter.C.F.F.] el particular, sólo procede contra la indebida repetición de un acto declarado nulo y contra el exceso o defecto en un acto, emitido para cumplimentar la sentencia firme; pero es improcedente contra la renuencia de la autoridad para dictar el acto.

20.- En el procedimiento contencioso administrativo, no se prevéá recurso alguno que el particular esté en posibilidad de ejercitar contra la sentencia definitiva dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación; por tanto, dicho fallo se impugnará mediante el juicio de amparo directo.

21.- La jurisprudencia emitida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, es de observancia obligatoria sólo para dicho Tribunal.

22.- A partir del 15 de enero de 1988, el Tribunal Fiscal de la Federación debe ajustar su jurisprudencia obligatoria, a la que, en su caso, hayan formado los Tribunales Colegiados de Circuito en materia Administrativa.

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

- ACOSTA ROMERO, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, 6a. Edición, México: Porrúa, S.A., 1984.
- ALCALA ZAMORA Y CASTILLO, Niceto, Proceso. Autocomposición y Autodefensa. 2a. Edición. México: Textos Universitarios, UNAM, 1970.
- AMAYA RIVERA, Heriberto A., La Consulta a la Autoridad Fiscal y su Proyección en Juicio, Colección de Estudios Jurídicos, vol.VII, 1a. Edición, México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1984.
- ARMIENTA CALDERON, Gonzalo M., El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano, 2 vols., vol. I, México: Textos Universitarios, UNAM, 1977.
- ARREOLA ORTIZ, Leopoldo R., -La Naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación-, Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, tomo II, ensayos-II, 1a. Edición, México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1982.
- ARREOLA ORTIZ, Leopoldo R., -Hacia un Código Procesal Fiscal-, Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, tomo II, ensayos-II, 1a. Edición, México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1982.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, 4a. Edición, México: Themis, 1988.
- BECERRA BAUTISTA, José, El Proceso Civil en México, 10a. Edición, México: Porrúa, S.A., 1982.
- BECERRA BAUTISTA, José, -Incidente-, Diccionario Jurídico Mexicano, tomo V, letras I-J, serie E: varios, núm 23, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1984.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto, Derecho Procesal, vol. III, 1a. Edición, México: Cárdenas, 1969.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto, Derecho Procesal Fiscal, 2a. Edición, México: Cárdenas, 1975.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto, El Proceso Administrativo en Iberoamérica, 1a. Edición, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1968.

- CADENA ROJO, Jaime. -Efemérides del Tribunal Fiscal de la Federación-, Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, tomo II, ensayos-II, 1a. edición, México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1982.
- CARNELUTTI, Francesco. Sistema de Derecho Procesal Civil, tomo I. Buenos Aires: UTENA, 1944.
- CARNELUTTI, Francesco, Teoría General del Delito, Cali: Argos, s/f.
- CARPISO MC. GREGOR, Jorge. -Bases Constitucionales de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo-, Estudios Constitucionales, serie G., Estudios Doctrinales 48, 1a. Edición, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1980.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria, 1a. Edición, México: Themis, 1987.
- CISNEROS RAMOS, Carlos Francisco, Derecho Fiscal y Derecho Procesal Fiscal, Revista Cuatrimestral, vol. II, No. 4, junio-septiembre, México: Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad Autónoma de Nuevo León, 1974.
- CORTES FIGUEROA, Carlos, Introducción a la Teoría General del Proceso, 1a. Edición, México: Cárdenas, 1974.
- CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, Curso de Política de Finanzas Públicas de México, 1a. Edición, México: Porrúa, S.A., 1977.
- CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, -Perspectiva de la Justicia Administrativa en México. Análisis de Derecho Comparado Constitucional y Administrativo-, Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, tomo II, ensayos-II, 1a. Edición, México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1982.
- COUTURE, J. Eduardo, Fundamentos del Derecho Procesal Civil, 2a. Edición, Buenos Aires: Depalma, 1951.
- DE ANDREA SANCHEZ, Francisco José, -Comentario al artículo 31 constitucional-, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada, 1a. Edición, México: Rectoría e Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1985.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 13a. Edición, México: Porrúa, S.A., 1985.

- DE LA GARZA, Sergio Francisco, -Recursos Administrativos-, Justicia Administrativa, 1a. Edición, México: Trillas, S.A., 1988.
- DORANTES TAMAYO, Luis, Elementos de Teoría General del Proceso, 1a. Edición, México: Porrúa, S.A., 1983.
- FIX ZAMUDIO, Héctor, -Hacia un Tribunal Federal de Justicia Administrativa-, Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, tomo II, ensayos-II, 1a. Edición, México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1982.
- FIX ZAMUDIO, Héctor, Introducción al Estudio del Proceso Tributario en el Derecho Mexicano, 1a. Edición, Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local de Madrid, 1969.
- FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, 24a. Edición, México: Porrúa, S.A., 1985.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, 30a. Edición, México: Porrúa, S.A., 1979.
- GARCINI GUERRA, Héctor, Derecho Administrativo, 1a. Edición, Ciudad de la Habana: Pueblo y Educación, 1981.
- GOMEZ LARA, Cipriano, Teoría General del Proceso, 2a. Edición, México: Textos Universitarios, UNAM, 1980.
- GONZALEZ COSIO, Arturo, El Poder Público y la Jurisdicción en Materia Administrativa en México, 2a. Edición, México: Porrúa, S.A., 1982.
- GONZALEZ PEREZ, Jesús, Administración Pública y Libertad, Serie G: Estudios Doctrinales 2, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1971.
- JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo Andrés, Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal, México: PAC, S.A. de C.V, s/f.
- LOMELI CERESO, Margarita, -Obstáculos para la Defensa de los Particulares frente a la Administración Pública-, Estudios Fiscales, Colección de Estudios Jurídicos, vol. VI, 1a. Edición, México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1984.
- LOPEZ PORTILLO Y PACHECO, José, Génesis y Teoría General del Estado Moderno, 1a. Edición, México: Botas, 1958.

- MARGADANT S., Floris Guillermo. Introducción a la Historia del Derecho Mexicano. 5a. Edición, México: Esfinge, S.A., 1982.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad. 3a. Edición, México: Editorial Universitaria Potosina, 1980.
- NAVA NEGRETE, Alfonso. -Recursos Administrativos-. Justicia Administrativa, 1a. Edición, México: Trillas, S.A., 1988.
- NAVARRO RODRIGUEZ, Alberto. -Análisis y Diagnóstico del Sistema Impositivo Federal-, Memoria del XI Congreso del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C., México: Departamento de Derecho y Ciencias Políticas, Universidad Autónoma de Tlaxcala, 1986.
- OVALLE FAVELA, José. Derecho Procesal Civil, 1a. Edición. México: Harla. Colección de Textos Jurídicos Universitarios, 1982.
- OVALLE FAVELA, José. Temas y Problemas de la Administración de Justicia en México, 1a. Edición, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1982.
- PALLARES, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil, 17a. Edición, México: Porrúa, S.A., 1986.
- PAZ, Octavio. El Laberinto de la Soledad, 17a. Edición, México: Fondo de Cultura Económica, 1989.
- PAZOS, Luis. Los Límites de los Impuestos, 6a. Edición, México: Diana, S.A., 1989.
- PONCE GOMEZ, Francisco. -Organización y Funcionamiento del Tribunal Fiscal de la Federación-, Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, tomo II, ensayos-II, 1a. Edición, México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1982.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús. ROJAS YANEZ, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. 1a. Edición, México: Trillas, S.A. de C.V., 1988.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal, 2a. Edición, México: Harla. Colección de Textos Jurídicos Universitarios, 1987.
- ROMERO RESENDIZ, Alfonso. Lo de Tlaxcala, México: B. Costa-Amic, 1974.

VARIOS, Omeba, Enciclopedia Jurídica, tomo XII, Buenos Aires: Bibliográfica Argentina, 1967.

LEGISLACION

CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES vigente para 1990, México: Teocalli, 1990.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION vigente para 1986, Moreno Padilla Javier, Prontuario de Leves Fiscales, 12a. Edición, México: Trillas, S.A., 1986.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION vigente para 1989, Ramírez Ruiz, Luis Eduardo, Código Fiscal Comentado, 4a. Edición, México: PAC, 1989.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION vigente para 1990, 1a. Edición, México: Delma, 1990.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION vigente para 1990, Ramírez Ruiz, Luis Eduardo, Código Fiscal Comentado, 5a. Edición, México: PAC, 1990.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, México: Porrúa, S.A., 1990.

DECRETO por el que se reforma, adiciona y deroga disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, Decreto de 28/12/87, DOF, edición de 5 de enero de 1988.

LEY DE AMPARO reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente para 1990, México: Teocalli, 1990.

LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, Díaz González Luis R., Ley Orgánica Comentada, 1a. Edición, México: ECASA, 1988.

LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA diversas disposiciones fiscales, DOF, edición de 28 de diciembre de 1989.

JURISPRUDENCIA

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION. Jurisprudencia. Tesis de Ejecutorias 1917-1985: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. Tercera Parte, Segunda Sala. México: Mayo Ediciones. S. de R.L., 1985.

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION. Jurisprudencia y tesis que no la constituyen. Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente el Señor, Lic. Carlos del Río Rodríguez, al terminar el año de 1989. Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito. Volúmen I, México: Mayo Ediciones, S. de R.L., 1989.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, compilación de Jurisprudencia publicada en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, de la Tesis No. 1 a la 322, A.1 y 2-A, México: TFF, 1989.

OTROS

ARISTOS, Diccionario Ilustrado de la Lengua Española, Barcelona: Sopena, S.A., 1975.

BOSCH GARCIA, Carlos, La Técnica de la Investigación Documental, 11a. Edición, México: Trillas, S.A., 1987.

TALLET, José Z., Evitemos Gazapos y Gazapitos, Ciudad de la Habana: Letras Cubanas, 1985.