

234
203



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

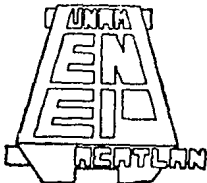
Escuela Nacional de Estudios Profesionales
"ACATLAN"

"NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO EN EL
JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO"

TESIS PROFESIONAL
Que para obtener el Título de
LICENCIADO EN DERECHO
p r e s e n t a



EDGAR QUIROZ ARREDONDO



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Naucalpan Edo. de Méx.

1994



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.

A DIOS:

Por concederme la oportunidad de
disfrutar momentos como estos.

Por permitir que todo lo creado por *él*,
lo goce y lo disfrute.

Porque a pesar de ser inmerecedor de su bondad,
la concede sin condición alguna.

**A mi Madre:
Sra. Celia Arredondo Alemán.**

Quien siempre predica con el ejemplo de la verdadera
tenacidad y rectitud.
Por ser poseedora, además, de un espíritu indoblegable.
Porque nunca podré pagarle con nada todo lo que me ha
entregado que es, su propio *ser*.

**A mi Padre:
Sr. Rafael Quiroz Mazín.**

**Poseedor de un espíritu aventurero y soñador.
Hombre al que siempre admiraré.
Gracias a quien, por sus consejos e influencias
durante mi niñez, le debo la vocación del estudio
del Arte del Derecho.**

**A mis Hermanos:
Rafael, Erika, José Gabriel y Edna Adriana.**

Por todos los momentos felices y difíciles que hemos compartido.
Por su enorme e incondicional apoyo para lograr todas mis metas.
Pero sobretodo por el gran *amor* y las enseñanzas que han dejado en mí.

A la Universidad Nacional:

Recinto del saber y del conocimiento.

**Puerta de acceso a un panorama y enfoque
distintos de la vida.**

**Parteaguas para el verdadero crecimiento
espiritual, mental y físico.**

**Al Amigo:
Sr. Lic. Elías Vera Zúñiga.**

**Poseedor de una capacidad admirable y muy respetable.
Gracias a quien, por su paciencia y criterio libre de prejuicios,
le debo el conocimiento de los principios de la forma en que
debe entenderse, aplicarse y desentrañarse el Derecho.**

Al Sr. Lic. Juan de la Cruz Higuera Arias:

Por concederme la oportunidad de aplicar los conocimientos adquiridos; en el campo práctico y material en que se desenvuelve el Arte del Derecho.

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS
PROFESIONALES. ACATLÁN.
ATN. LIC. HECTOR FLORES VILCHIS.
JEFE DEL PROGRAMA DE DERECHO.
P R E S E N T E .

El suscrito, **Lic Rafael Ibarra Gil**, hago constar que el C. **EDGAR QUIROZ ARREDONDO**, con Número de Cuenta **8638371-8**, bajo mi supervisión y vigilancia y de acuerdo al registro hecho ante esa H. Jefatura, ha concluido la elaboración de su Tesis Profesional denominada **"Nulidad del Acto Administrativo en el Juicio Contencioso Administrativo"**.

El trabajo realizado reúne, a mi juicio, los requisitos requeridos por la Universidad Nacional Autónoma de México, ya que contiene el análisis del tema tratado y aporta ideas que, aunque discutibles como cualquier otra investigación, revelan conocimientos de la materia y expresan el criterio personal del autor.

Con base en lo anterior, **he aprobado el trabajo realizado**, lo que comunico a usted para que, de no existir inconveniente, se apruebe la impresión de la Tesis para que el aspirante presente su examen profesional.

A T E N T A M E N T E .


LIC. RAFAEL IBARRA GIL.

"NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO"

Índice General	I
Introducción	V
Abreviaturas	IX

CAPÍTULO I

LOS ACTOS EN GENERAL.

1.1.- Hechos y Actos Jurídicos	1
1.2.- Los Actos Legislativos	5
1.3.- Los Actos Judiciales	8
1 4.- Los Actos Ejecutivos (Administrativos)	12

CAPÍTULO II

EL ACTO ADMINISTRATIVO.

2.1.- Definición	16
2.2.- Clasificación de los Actos Administrativos	18
2.3.- Elementos de los Actos Administrativos..	25
2.3.2.- Existencia o Inexistencia del Acto Administrativo.	32
2.3.1.- Validez o Invalidez del Acto Administrativo	33
2.4.- Ejecutoriedad del Acto Administrativo.	36

CAPÍTULO III

EL FISCO FEDERAL

3.1.- Antecedentes y Definición	38
3.2.- Los Ingresos del Estado	40
3.2.1.- Por Vías de Derecho Privado	41
3.2.1.1.- Donación y Mutuo	42
3.2.1.2.- Compra-venta y Permuta	43
3.2.1.3.- Otros	45
3.2.2.- Por Vías de Derecho Público	46
3.2.2.1.- La Expropiación	46
3.2.2.2.- El Decomiso	48
3.2.2.3.- La Confiscación	49
3.2.2.4.- La Nacionalización	49
3.2.2.5.- La Requisición y Los Esquilmos	50
3.2.2.6.- El Crédito Exterior	51
3.2.3.- Las Contribuciones	54
3.2.3.1.- Los Impuestos	57
3.2.3.2.- Aportaciones de Seguridad Social	62
3.2.3.3.- Contribuciones de Mejoras	64
3.2.3.4.- Los Derechos	65
3.2.3.5.- Los Aprovechamientos y Los Productos	67
3.3.- Facultades de Comprobación Fiscal	70
3.3.1.- Rectificación de Declaraciones	73
3.3.2.- Avalúo y Verificación de Bienes	75
3.3.3.- Recabar Información de Servidores y Fedatarios Públicos	77
3.3.4.- Revisión de Contabilidad Directa o Indirecta	78
3.3.5.- Revisión de Dictámenes de Estados Financieros	80
3.3.6.- Practica de Visitas Domiciliarias (Auditorías)	88
3.3.6.1.- Orden de Visita	89
3.3.6.2.- Entrega de la Orden, Identificación de Auditores y Designación y Sustitución de Testigos	95

3.3.6.3.- Actas Parciales, Complementarias y Final en las Auditorías	99
3.3.6.4.- Conclusión Anticipada de la Visita.Domiciliaria	103
3.3.6.5.- Las Compulsas	105
3.3.6.6.- Facultades Extraordinarias	106
3.3.7.- Determinación de Créditos Fiscales (Actos Administrativos)	110
3.3.8.- Formulación de Denuncias	111

CAPÍTULO IV

LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN.

4.1.- La Garantía de Audiencia	112
4.2.- Litigio, Proceso, Procedimiento y Juicio	115
4.3.- Las Instancias Administrativas	119
4.4.- Los Recursos Administrativos	123
4.4.1.- Código Fiscal de la Federación	126
4.4.2.- Ley Aduanera	129
4.4.3.- Ley Federal de Responsabilidad de los Servidores Públicos	130
4.4.4.- Ley del Seguro Social	130
4.4.5.- Otras Legislaciones	132
4.5.- Los Tribunales Contenciosos Administrativos	137
4.5.1.- Los Tribunales Contenciosos Administrativos Locales	140
4.5.2.- El Tribunal Contencioso Administrativo Federal	142
4.5.2.1.- El Tribunal Fiscal de la Federación	143
4.5.2.2.- Naturaleza Jurídica y Competencia	145
4.5.2.3.- Procedencia e Improcedencia del Juicio Contencioso Administrativo	152
4.5.2.4.- Partes en el Proceso Fiscal	154
4.5.2.5.- La Demanda	155
4.5.2.6.- La Contestación	159

4.5.2.7.- Ampliación de la Demanda y su Contestación	160
4.5.2.8.- Las Pruebas.	162
4.5.2.9.- Alegatos y Cierre de Instrucción	163
4.5.2.10.- La Sentencia	164
4.6.- El Juicio de Amparo en Materia Fiscal	165
4.7.- El Recurso de Revisión Fiscal	168

CAPÍTULO V

LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

5.1.- Definición y Estructura	171
5.2.- Diferentes Tipos o Clases de Sentencias	173
5.3.- Artículos 236, 237, 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación	174
5.3.1.- Antecedentes	174
5.3.2.- Modificaciones	178
5.3.3.- Interpretación Jurisdiccional	183
5.3.4.- Interpretación Personal	197
5.3.4.1.- Incompetencia	198
5.3.3.2.- Omisión de Formalidades	199
5.3.3.3.- Vicios del Procedimiento	200
5.3.3.4.- Contravenciones Legales	206
5.3.3.5.- Desvío de Poder	208
5.4.- Nulidad del Acto Impugnado	209
5.4.1.- Nulidad para determinados Efectos.	209
5.4.2.- Nulidad Lisa y llana.	213
Conclusiones	215
Bibliografía	218

INTRODUCCIÓN.

La materia Administrativa por naturaleza es, de las múltiples áreas del Derecho, una de las mas dinámicas y cambiantes. Esta situación se ha visto acentuada a lo largo de las últimas administraciones gubernamentales del país, en las que se han creado, reformado, modificado abrogado, etc., infinidad de legislaciones que regulan el ámbito o actividad administrativa; lo cual ha provocado que los Tribunales del país con competencia para conocer de controversias en el área administrativa, emitan criterios poco uniformes y contradictorios, que a través del tiempo y con el cambio en las legislaciones administrativas, resultan inaplicables u obsoletos y, por ello, es necesario cambiarlos o dejar de aplicarlos simplemente.

Por los anteriores motivos, al encontrarse inmerso dentro de la materia administrativa el *Derecho Fiscal*, irremediamente que comparte la dinámica que afecta a dicha área y los problemas que ella provoca en cuanto a la interpretación de las legislaciones involucradas y de los preceptos que las integran.

Esta situación ha provocado que en los últimos años los Tribunales jurisdiccionales del país hayan emitido infinidad de criterios contradictorios y poco ortodoxos en cuanto a un solo punto controvertido en la materia fiscal, que es el referente a la **nulidad del acto administrativo que se provoca en los casos en que éste (el acto) tenga por antecedentes la práctica de una auditoría (o en general de cualquier otra facultad de comprobación) en la que se cometieron algunas irregularidades en su desarrollo o procedimiento.**

Para algunos Tribunales estas omisiones o irregularidades en la práctica de cualquier auditoría y en general, de cualquier facultad de comprobación, **provocan la nulidad para determinados efectos del acto administrativo** (que es el continente del crédito fiscal impugnado); es decir, según este criterio jurisdiccional a pesar de haberse contravenido diversos preceptos legales contenedores de determinadas formalidades para la práctica de visitas domiciliarias, principalmente, la autoridad administrativa puede **reponer** el procedimiento de la auditoría y subsanar el o los **vicios o irregularidades** cometidos y, una vez purgados éstos, la resolución contenedora del crédito fiscal o acto administrativo impugnado, será convalidado y una vez mas también será un acto ejecutable.

Sin embargo para otros Tribunales, las omisiones o irregularidades en que incurre el personal actuante en el desarrollo de cualquier auditoría (se insiste, también de cualquier otra facultad de comprobación), tiene como consecuencia la de provocar la **nulidad lisa y llana del acto administrativo**; es decir, la irregularidad o **vicio** que como antecedente tiene el crédito fiscal es de tal magnitud que no es posible subsanarlo, ya que resultaría prácticamente imposible que las circunstancias en que se realizó o practicó por primera vez el acto de molestia, principalmente las auditorías, puedan crearse una vez mas bastante tiempo después, resultando imposible purgar las irregularidades de los antecedentes del acto administrativo de que se trate, provocándose la nulidad total del acto administrativo que de ellos deriva.

Por los anteriores motivos y debido a la contradicción de criterios de nuestros

Tribunales y a la inseguridad jurídica que esta situación generaba a los gobernados, fue necesaria la intervención de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para terminar con tal *caos jurídico*, la cual por conducto de su Segunda Sala (Administrativa) determinó, a través del establecimiento del criterio jurisprudencial respectivo, que en los casos en los que el personal actuante cometiera irregularidades o *vicios* en la práctica de cualquier visita domiciliaria (y por analogía en cualquier práctica de las facultades de comprobación), la nulidad del acto administrativo que ello provoca y que deberán declarar nuestros Tribunales después de constatar tal irregularidad, es la de darle *efectos*, que consistirán en que la autoridad fiscalizadora, en estricto apego a la ejecutoria de los Tribunales, deberá decretar la nulidad del procedimiento de la auditoría desde el momento en que se perpetuó el *vicio* o irregularidad (incluyendo el propio acto administrativo impugnado), sin que ello limite en lo mas mínimo las facultades de comprobación fiscal para reponer el procedimiento anulado, si así lo desea la autoridad y si tales facultades de comprobación no han caducado.

No obstante lo anterior, no nos encontramos totalmente de acuerdo con el criterio expresado por nuestro mas Alto Tribunal de la Nación, ya que a nuestro juicio las sentencias que emitan los Tribunales Jurisdiccionales del país, al percatarse de la existencia de cualquier omisión, irregularidad o *vicio* durante el desarrollo de la práctica de cualquier visita domiciliaria o de cualquier práctica de las facultades de comprobación de las autoridades, deberán declarar la nulidad *lisa y llana* del acto administrativo impugnado y no una nulidad *para determinados efectos*; desacuerdo que nos orilló a desarrollar la presente tesis: "*Nulidad del Acto Administrativo en el Juicio Contencioso Administrativo*".

Para expresar nuestro punto de vista respecto de la controversia referida en párrafos anteriores, decidimos utilizar un método deductivo, es decir, partimos de lo general hasta llegar poco a poco a lo particular.

En efecto, en el Capítulo Primero se abordaron *Los Actos en General*, haciendo hincapié en la distinción que existe entre los hechos y los actos jurídicos, refiriéndonos después en forma concreta a los tres principales tipos de actos jurídicos: Legislativos, Judiciales y Ejecutivos (estos últimos asimilándolos a los actos administrativos). El motivo por el cual decidimos iniciar la presente tesis de esta forma, es la de evidenciar las características principales del género *acto jurídico* para después, con ello, conocer e intentar entender la naturaleza de los actos administrativos con un enfoque particular.

En el Capítulo Segundo, abordamos ya en forma concreta una de las especies del género *acto jurídico* y que lo es *El Acto Administrativo*. En este caso, nos referimos a su definición, sus clasificaciones, sus elementos y, en general, a sus características especiales basándonos en las obras de grandes autores. Consideramos que la importancia de este capítulo es capital para lograr el fin que se busca con el presente trabajo, ya que en él expresamos, desde un punto de vista doctrinal, los motivos por los cuales un acto administrativo se considera inexistente o inválido y, las consecuencias que una y otra irregularidad provocan (nulidad absoluta y nulidad relativa, según sea el caso).

Por su parte, en el Capítulo Tercero nos referimos al organismo gubernamental denominado *El Fisco Federal* que al emitir actos administrativos con la finalidad de allegar a las arcas gubernamentales los ingresos necesarios para solventar los gastos estatales, en ocasiones lesiona los derechos o intereses de los particulares. En esta ocasión, decidimos

comenzar por definir lo que significa la palabra "Fisco" y conocer las principales vías de ingresos con que el Estado cuenta, haciendo un hincapié en los ingresos obtenidos a través de *las contribuciones*. Posteriormente, nos referimos en forma concreta a cada una de *las facultades de comprobación* con que cuentan las autoridades fiscales o *Fisco Federal* para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los gobernados, señalando minuciosamente *las formalidades* que en cada una de ellas deben observarse en todo caso y sin distinción alguna. Es prudente aclarar que la importancia de este tema es vital, ya que, se insiste, en él expresamos *las formalidades* que deben respetar forzosamente y de acuerdo con las leyes involucradas, las autoridades fiscales al hacer uso de tales facultades; no obstante lo anterior, nos permitimos afirmar, quizás un poco aventuradamente, que en la mayoría de los casos por una u otra circunstancia las autoridades al hacer uso de tales facultades omiten cumplir con la totalidad de *las formalidades* que las leyes exigen, provocando que todo lo que de tales *procedimientos* derive, este *viciado de origen* y no puedan subsistir y producir consecuencias jurídicas. Es en estos casos en los que los criterios de nuestros Tribunales eran opuestos y variados, hasta antes de la emisión de la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En el Capítulo Cuarto, nos referimos a un tema de capital importancia, ya que en él abordamos el interesante tema de *Los Medios de Impugnación* con que los particulares cuentan para impugnar los actos administrativos de las autoridades fiscales que consideren lesionan sus intereses o derechos; es decir, en esta ocasión abordamos lo referente a la *garantía de audiencia* la cual exige a toda autoridad que antes (*instancias administrativas*) y después (*recursos administrativos*) de la expedición de cualquier acto administrativo, conceda la oportunidad al posible afectado de expresar lo que a su derecho e intereses convenga; asimismo, también nos atrevimos a proponer la unificación de los recursos administrativos, los cuales por su basto número se combierten en ocasiones en verdaderas trampas procesales para los gobernados, en vez de un eficaz medio de defensa como debiera ser. Tratamos también en este capítulo el tema de las instancias o procesos jurisdiccionales en los que es un tercero (los Tribunales) y no la autoridad, el que decidirá el conflicto de interés suscitado entre el particular y las autoridades fiscales, o sea, nos referimos a los procesos que se ventilan ante los *Tribunales Contenciosos Administrativos* (Estatales y Federales), resaltando la vital importancia del *Tribunal Fiscal de la Federación* y del proceso que ante él se ventila, profundizando demasiado en la naturaleza jurídica de dicho Tribunal y en su competencia, así como en su integración; sin embargo, no se profundizó de igual forma en cuanto a las sentencias que el citado Tribunal emite, ya que tal cuestión la abordamos en el capítulo final del presente trabajo. Finalmente, de igual forma abordamos brevemente el interesante y abundante tema del *juicio de amparo en materia administrativa*, el cual es susceptible de ser agotado por los gobernados en contra de los actos de las autoridades fiscales o de los fallos de los Tribunales Contenciosos Administrativos que en su concepto le causen agravio, y también abordamos brevemente el tema del *recurso de revisión fiscal* que pueden agotar las autoridades administrativas en contra de los fallos de los Tribunales Contenciosos Administrativos que les sean adversos.

Finalmente, en el Capítulo Quinto nos referimos en forma concreta a *Las Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación*, en el que abordamos en forma individual cada uno

de los preceptos legales involucrados en tan interesante tema (artículos 236, 237, 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación), discutiendo sobre sus antecedentes, modificaciones e interpretación jurisdiccional (es aquí la parte en la que citamos y transcribimos la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con la que no estamos totalmente de acuerdo); posteriormente, con estas premisas, consideramos por fin prudente expresar nuestra interpretación personal de cada uno de tales preceptos legales (es en esta parte en la que expresamos los motivos y circunstancias por los cuales no estamos de acuerdo con el criterio emitido por nuestro mas Alto Tribunal de la Nación, apoyándonos fundamentalmente en la naturaleza jurídica del Tribunal Fiscal de la Federación y en la de los actos administrativos desde un punto de vista doctrinal; asimismo, en esta parte de la tesis expresamos las razones por las cuales desde un punto de vista práctico y material resulta, a nuestro juicio, imposible que la autoridad pueda *reponer* los procedimientos de fiscalización en los cuales omitió cumplir con todas y cada una de las *formalidades* que las leyes exigen). Finalmente y como culminación del citado Capitulo, expresamos las irregularidades que, a nuestro juicio, provocan la nulidad *lisa y llana* de la resolución impugnada y también nos referimos a las irregularidades, que desde nuestra perspectiva, provocan una nulidad *para determinados efectos* de la citada resolución o acto administrativo.

Con la anterior expresión de nuestro punto de vista y en general de la exposición de la presente tesis: "*Nulidad del Acto Administrativo en el Juicio Contencioso Administrativo*", únicamente deseamos compartir y externar nuestra postura respecto de un punto totalmente controvertido en nuestros Tribunales; sin la intención de pretender "atacar" o desconocer los pronunciamientos emitidos por los Tribunales del país, inclusive los de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

¿A caso no es lo apasionante del Derecho precisamente la posibilidad de que existan infinidad de criterios o posiciones respecto de una sola controversia, de un solo precepto, de su alcance, de su espíritu?. Lo único que hace la Suprema Corte de Justicia de la Nación al "uniformar" los criterios de los demás Tribunales del país, es generar una *seguridad jurídica* a los gobernados expresando el criterio que será considerado en adelante como *verdad jurídica*; empero, ¿Será tal pronunciamiento el acertado?, ¿Será o constituirá la verdad indiscutible?; consideramos que no, pues en múltiples ocasiones, a través del paso del tiempo, criterios que parecían indiscutibles, por una u otra causa son cambiados, modificados o desechados por los Tribunales del país y, por tanto, no nos extraña que quizás en un futuro el criterio que sobre los efectos de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pueda ser modificado; sobretodo porque en los últimos años desde un punto de vista subjetivo, los fallos del Supremo Tribunal parecen estar "afectados" por intereses ajenos a los de la impartición de justicia, que constituye la función suprema del Poder Judicial de la Federación y, en general, de todos y cada uno de los Tribunales y Organismos facultados para "*decir el derecho*" y aplicarlo al caso concreto.

En suma, la presente tesis solamente tiene el objeto de expresar la opinión del suscrito, sin pretender modificar en lo mas mínimo los criterios de los Tribunales del país, ya que ello, se logra en la mayoría de las veces a través del simple transcurso del tiempo.

ABREVIATURAS.

A

AEAFF	Administración Especial de Auditoría Fiscal Federal.
AEJI	Administración Especial Jurídica de Ingresos.
AER	Administración Especial de Recaudación.
AFF	Administración Fiscal Federal.
AGA	Administración General de Aduanas.
AGAFF	Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
AGJI	Administración General Jurídica de Ingresos.
AGR	Administración General de Recaudación.
ALAF	Administración Local de Auditoría Fiscal.
ALR	Administración Local de Recaudación.
ASJF	Apéndice del Semanario Judicial de la Federación.

C

CFF	Código Fiscal de la Federación.
CFPC	Código Federal de Procedimientos Civiles.
CNB	Comisión Nacional Bancaria.
CNSF	Comisión Nacional de Seguros y Fianzas.
CNV	Comisión Nacional de Valores.

D

DOF	Diario Oficial de la Federación.
-----	----------------------------------

G

GSJF	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.
------	---

I

IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social.
INFONAVIT	Instituto Nacional para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
ISSSTE	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
ISSFAM	Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas.

J

JFCA	Junta Federal de Conciliación y Arbitraje.
------	--

L

LAN	Ley de Aguas Nacionales.
LCE	Ley de Comercio Exterior.
LFD	Ley Federal de Derechos.
LFEP	Ley Federal de Entidades Paraestatales.
LFPPI	Ley de Fomento y Protección de la Propiedad Industrial.
LFRSP	Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
LFSA	Ley Federal de Sanidad Animal.
LFT	Ley Federal del Trabajo.
LGEEPA	Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente.
LGS	Ley General de Salud.
LIA	Ley del Impuesto al Activo.
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado.
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
LOTFF	Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.
LSDF	Ley de Salud del Distrito Federal.
LSS	Ley del Seguro Social.

P

PAMA	Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.
PEF	Poder Ejecutivo Federal.
PFMA	Procuraduría Federal de Protección al Medio Ambiente.
PJF	Poder Judicial de la Federación.
PLF	Poder Legislativo de la Federación.
PROFECO	Procuraduría Federal del Consumidor.
PRONASOL	Programa Nacional de Solidaridad.
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

R

RCCF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
RFC	Registro Federal de Contribuyentes.
RGSHT	Reglamento General de Seguridad e Higiene en el Trabajo.
RISHCP	Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
RLFCP	Reglamento de la Ley Federal de Correduría Pública.
ROPAE	Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.
RTCADF	Revista del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.
RTFF	Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

S

SECOFI	Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.
SECOGEF	Secretaría de la Contraloría General de la Federación.
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

SPP	Secretaría de Programación y Presupuesto.
SS	Secretaría de Salud.
STPS	Secretaría del Trabajo y Previsión Social.
SSTFF	Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

T

TA	Tribunales Agrarios.
TC o TCC	Tribunal Colegiado de Circuito.
TFCA	Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje.
TFE	Tribunal Federal Electoral.
TFF	Tribunal Fiscal de la Federación.
TLC	Tratado de Libre Comercio de Norte América.

Capítulo Uno

Los Actos en General

Juzgamos que vale más explicar cada cosa de manera sencilla y abreviada sin perjuicio de profundizarlas después con mayor exactitud y diligencia porque si desde los primeros pasos abrumamos con una multitud de pormenores diversos..., sucederá una de dos cosas: o que... obliguemos a abandonar este estudio, o que llevaremos lentamente, después de un prolongado trabajo al mismo punto, al que sin pena ni fatiga, y por un camino más fácil (se) habría llegado.

INSTITUCIONES DE JUSTINIANO.¹

1.1.- HECHOS Y ACTOS JURÍDICOS.

El Ser Humano por su propia naturaleza tiende normal e irremediamente a vivir en sociedad con sus semejantes, relacionándose consecuentemente con éstos. Pero esa relación va más allá, por razones lógicas, también se vincula con el medio que lo rodea, creándose una total interacción² e interdependencia. Por tal motivo, por inverosímil que pudiera parecer, cualquier actividad o acto que realice y aún en algunas ocasiones las abstenciones que haga el sujeto, repercutirán, en mayor o menor medida, en los demás seres humanos y en el medio ambiente que habita; en consecuencia, es imposible que pueda actuar o abstenerse de hacerlo, con una libertad ilimitada³, ya que de suceder ello, para él y para todos los demás hombres sería prácticamente imposible convivir, resultado de infinidad de "agresiones" que recíprocamente se harían en su esfera jurídica. Ello ha orillado al hombre a la búsqueda, durante mucho tiempo a lo largo de la Historia, de la forma más adecuada de armonizar y regular dicha interacción y relación humana, surgiendo así, el **Derecho**.

El Derecho busca adelantarse y prever la realización de cualquier actividad o evento, sea humano (voluntario) o no (natural o involuntario), y prever también sus consecuencias, aunque en ocasiones, debido a la falta de la citada previsión se encargará igualmente de regular cuestiones ya sucedidas. Esta actividad es sumamente difícil

¹ Citado por el profesor SÁINZ GÓMEZ S., José María. "Derecho Romano I". LIMUSA S.A. de C.V.. México 1988. p. 23.

² Sostiene el destacado tratadista RECASENS SICHÉS, Luis ("Sociología". Porrúa S.A.. Vigésima Edición, México 1986. p. 347.) que la palabra Interacción implica la existencia de una influencia recíproca que puede darse y se da en todos los campos de la Naturaleza, incluyendo también, lógicamente, las relaciones humanas. Para el mismo autor, parece más adecuado caracterizar la interacción humana con hechos de influencia recíproca, en presencia o a distancia (por ejemplo los intercambios de correspondencia, telegramas, llamadas telefónicas, etc.), entre dos o más conductas humanas, lo que le lleva a concluir que la interacción es la esencia misma de lo social.

³ Sobre el interesante e importante tema de la limitación de la "libertad" de cada sujeto que vive en sociedad, se ha escrito mucho desde diferentes puntos de vista Sociológico, Filosófico, Biológico, Químico, Jurídico, etc.; sin embargo, el Derecho sobre el particular ha creado un Principio General, con el cual trata de concretizar el límite con que todo ser humano cuenta para actuar, según nuestra afirmación; principio que establece lo siguiente: "El derecho de una persona termina donde comienza el derecho de las demás".

debido a la infinidad de sucesos que pueden presentarse en la realidad y las consecuencias que éstos provocan. Para el Derecho prácticamente no existe ningún suceso o evento indiferente pues todos en mayor o menor medida implican una modificación a las situaciones concretas entre los seres humanos que antes de su realización no existían, por tanto, su finalidad es la de incluir todos éstos (los sucesos o eventos) en los ordenamientos jurídicos. Para lograr tan maratónica tarea, los estudiosos de la Ciencia del Derecho han dividido fundamentalmente en dos grandes campos los sucesos que se presentan en la Naturaleza; a saber: **Los Hechos Jurídicos** y **Los Actos Jurídicos**, mismos que abordaremos a continuación.

Es indispensable señalar previamente lo que se debe entender por las voces "acto" y "hecho". La palabra acto proviene del latín *actus* que significa acción, manifestación de voluntad o de fuerza, instante y resultado de un movimiento exterior. La palabra hecho proviene del latín *factus* que significa hacer, suceso o acontecimiento. En principio no es fácil establecer una distinción radical entre los fonemas citados, pero para el ámbito jurídico existe una gran diferencia entre un acto y un hecho.

El maestro Galindo Gárfias⁴ ha aglutinado y clasificado a los eventos o acontecimientos naturales y humanos en un solo campo que ha designado genéricamente como "hechos jurídicos en sentido amplio"; sin embargo, a éste lo ha subdividido en dos enormes áreas que a pesar de todo están perfectamente delimitadas; áreas que son: a)- la de los "hechos jurídicos" en sentido estricto y b)- la de los "actos jurídicos". Para el mismo autor los "...acontecimientos que producen efectos jurídicos, en los que interviene la voluntad del hombre dirigida *expresa y deliberadamente* a producir los efectos previstos en la norma jurídica, son los *actos jurídicos*, en los cuales juega un papel muy decisivo la *voluntad* del sujeto"; asimismo, considera el mismo autor que "aquellos fenómenos de la naturaleza, que producen efectos de derecho independientemente de la voluntad del sujeto, son hechos jurídicos en sentido *estricto*". (Por ejemplo, el nacimiento de una persona). También son hechos jurídicos en que interviene la conducta humana, pero los efectos de derecho se producen independientemente y a veces contra la voluntad del sujeto. (Por ejemplo, las lesiones causadas a una persona por un automovilista, en una colisión de vehículos)". En este orden de ideas, podemos percatarnos de que la diferencia radical que existe entre los actos y los hechos jurídicos está determinada en función única y exclusivamente de la intervención o no de la *voluntad humana* en el suceso y las consecuencias de Derecho que se presenten.

En igual sentido al anterior, el destacado tratadista Zanobini sostiene que: "pueden clasificarse los hechos jurídicos de acuerdo con la causa, natural o humana, que da origen a los mismos. La terminología más usada llama hechos jurídicos en sentido estricto a los hechos naturales que produzcan efectos jurídicos, mientras que llama actos jurídicos los que provengan de la actividad del hombre. (el mismo autor, en consecuencia,) considera más exacto, decir hechos jurídicos objetivos y hechos jurídicos subjetivos. Ello porque los llamados hechos jurídicos en sentido estricto, no

⁴ GALINDO GÁRFIAS, Ignacio: "Derecho Civil". Porrúa S.A.. Novena Edición. México 1989. p. 210.

corresponden siempre a fenómenos naturales independientes de la voluntad humana³.

La estructura de toda **norma jurídica** está compuesta de dos elementos distintos pero íntimamente vinculados entre sí; a saber: a).- el supuesto o hipótesis normativa y, b).- la consecuencia o disposición normativa. Luego entonces, en el momento en que se materializa, actualiza o realiza la hipótesis o supuesto normativo [inciso a)], tiene aplicación inmediata la parte de la norma que contiene previstas las consecuencias que provocará la materialización del acontecimiento regulado por el citado supuesto abstracto, inciso b).

Cuando nos encontramos en presencia de un **hecho jurídico**⁴, si bien es cierto que se materializa el supuesto normativo y ello produce los efectos o consecuencias contempladas en la norma, no menos cierto es que el hecho generador o materializador del supuesto abstracto, en ningún momento tuvo la intención de producir tales efectos, pues éstos se generan con independencia de la voluntad humana; v.gr. cuando se presenta algún fenómeno natural contemplado como hipótesis normativa perteneciente a algún ordenamiento jurídico (inundación, sismo, incendio, lluvia, caída de un árbol, el día, la noche, la vida, la muerte, etc.), se producen consecuencias legales, pero la realización de la hipótesis normativa no es imputable a alguna persona en particular. Sin embargo, no siempre serán los sucesos naturales los que actualicen el supuesto legal, también puede suceder que en ocasiones el hecho generador de las consecuencias sea, no un fenómeno natural sino algún acto humano intencional o involuntario, caso en el cual, a pesar de ello, estaremos en presencia de un hecho jurídico; v.gr. cuando un cazador hiere sin intención a alguna persona que se atraviesa repentinamente en la trayectoria del proyectil, cuando por una falla mecánica se hiere o atropella a persona alguna y en general, cualquier accidente que pudiera presentarse.

En cambio, nos encontramos ante la presencia de un **acto jurídico**⁷ cuando en

³ Citado por el destacado profesor DIEZ, Manuel Ma.: "El Acto Administrativo". Segunda edición. Tipográfica Editora Argentina S.A.. Buenos Aires, Arg. p. 89.

⁴ GONZÁLEZ RUIZ, Samuel Antonio ("Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. Tomo IV. Porrúa S.A. México 1985. p.322) señala que en la doctrina francesa, para Colín y Capitant los hechos jurídicos en estricto sentido son aquellos acontecimientos o sucesos que entrañan el nacimiento, transmisión o extinción de derechos u obligaciones, sin importar la intervención de una voluntad, aunque también existen hechos que resultan de la voluntad humana, pero ésta no hace producir las consecuencias. Asimismo, continúa el autor, la doctrina italiana tiende a superar el nombre de hechos jurídicos en sentido estricto, comparándolos con los actos de la naturaleza, dividiendo los actos jurídicos simplemente en voluntarios e involuntarios.

⁷ M. CORNEJO CERTUCHA, Francisco (op. cit. Tomo I. p. 83) considera al Acto Jurídico como la manifestación de voluntad de una o más personas, encaminada a producir consecuencias de derecho, apoyada en la autorización que en tal sentido concede el ordenamiento jurídico. El mismo autor continúa sosteniendo que los civilistas franceses (Bonnesse, Colín y Capitant, principalmente) consideraban al acto jurídico como aquel que está integrado solo por los hechos que son efectuados voluntariamente por el hombre con la intención manifiesta de producir consecuencias jurídicas; mientras que las doctrinas italiana y alemana (Enneccerus y Stolfi, entre otros) designan actos jurídicos a los sucesos en los que interviniendo la voluntad humana, ésta no es tomada en cuenta al atribuirles efectos jurídicos y, finalmente, reservan el término "negocio

el hecho generador de las consecuencias legales interviene directa y determinadamente la voluntad humana; es decir, el sujeto que se colocó y materializó, por ende, la hipótesis normativa tuvo todas las intenciones de hacerlo y, también deseó que las consecuencias respectivas sucedieran o se causaran; v.gr. cuando se celebran los convenios, los contratos; cuando se realiza alguno de los delitos no imprudenciales sino intencionales, los matrimonios, los divorcios, los testamentos, etc., todos ellos, ejemplos clásicos de actos jurídicos.

Sobre el particular podría profundizarse mucho más, pero resultaría poco trascendente para lograr el fin que buscamos con la presente, sobre todo porque consideramos que hemos expuesto brevemente las características más significativas y relevantes de los Hechos y de los Actos Jurídicos, con las cuales se puede determinar su diferencia esencial. No obstante, es imprescindible enunciar la circunstancia de que, antes de abordar los subsecuentes temas, aclaremos que únicamente nos ocuparemos de estudiar tres de las múltiples clases que existen de los **actos jurídicos** (es decir, de los sucesos en los que interviene la voluntad del hombre para realizar las consecuencias jurídicas), dejando para una mejor ocasión el interesante estudio también de los hechos jurídicos en sentido amplio y en sentido estricto. Es prudente aclarar igualmente que se conocen un sinnúmero de clases de actos jurídicos, tantas como actos humanos voluntarios existen. Se menciona actualmente la existencia de actos de comercio, comerciales, judiciales, jurisdiccionales, administrativos, colectivos, simples, continuos, de tracto sucesivo, instantáneos, consumados, de autoridad, ilegales, dolosos, culposos, de mala fe, de gobierno, de soberanía, suspensivos, condicionantes, particulares, públicos, etc.; por tal motivo, resulta prácticamente imposible abarcar en tan breve espacio a todos. Ello nos obliga, por cuestiones didácticas y por el fin que buscamos con la presente tesis, a referirnos y mencionar solamente los actos jurídicos que, en virtud de ser los continentes de las **funciones esenciales** que les son propias, más comúnmente realizan la mayoría de los Estados Modernos a partir de la división de poderes (Legislativo, Judicial y Ejecutivo) propuesta por Montesquieu; actos denominados genéricamente como: Actos Legislativos, Actos Judiciales y Actos Ejecutivos.

Para el ilustre maestro Serra Rojas los *finés del Estado* "constituyen direcciones, metas, propósitos o tendencias de carácter general que se reconocen al Estado para su justificación y que se consagran en su legislación"⁸. Sin embargo, continúa este tratadista (op. cit. Tomo I. p. 40), adicionalmente el mismo (el Estado) requiere de contar con ciertas facultades o *funciones* para cumplir sus fines; en este orden de ideas, el mismo autor señala que la doctrina clásica ha reconocido tres actividades o funciones esenciales del Estado para la realización de sus fines, las cuales son: "a).- *La función legislativa*, que es la función encaminada a establecer las normas jurídicas generales..., b).- *La función administrativa*, que es la función encaminada a regular la actividad concreta y

Jurídico", para los acontecimientos en los que aparece una voluntad dirigida precisamente a crear las consecuencias previstas en la norma de derecho.

⁸SERRA ROJAS, Andrés: "Derecho Administrativo". Tomo I. Decimoquinta Edición. Porrúa S.A.. México 1992. p. 39.

tutelar del Estado, bajo el orden jurídico. La ley debe ser ejecutada particularizando su aplicación... (y), c).- *La función jurisdiccional*, que es la actividad del Estado encaminada a resolver las controversias, estatuir o declarar el derecho". Como se puede observar, la división de funciones del Estado, está íntimamente vinculada con la división de Poderes propuesta, como se mencionó en párrafos anteriores, desde los tiempos del ideólogo Montesquieu, quien para justificar su postura expresó que "Todo estaría perdido, si el mismo hombre, o el mismo cuerpo de principales, o de nobles, o del pueblo ejercitaran estos tres poderes: el de hacer las leyes, el de ejecutar las resoluciones públicas y el de juzgar los crímenes o las diferencias de los particulares"⁹. Algunos autores cuando abordan este tema, como Fernández del Valle y Rincón Gallardo¹⁰, creen que la citada división es necesaria para lograr una educación humanista, pero es necesario asimismo el servicio y la honestidad por parte de los integrantes de los citados poderes; a juicio del citado autor, si se logra lo anterior, se constituirá un Derecho eficaz y efectivo para la comunidad y hasta entonces, podríamos hablar de Seguridad Jurídica y de un Estado de Derecho. En conclusión, en los siguientes temas analizaremos los actos jurídicos que contienen las tres funciones esenciales del Estado Moderno.

1.2.- LOS ACTOS LEGISLATIVOS.

Previamente a la exposición del tema propiamente dicho, nos permitimos aclarar que cuando nos referimos en el presente a los "órganos legislativos", lo hacemos aludiendo fundamentalmente al H. Congreso de la Unión, aunque prácticamente los Congresos Locales o Estatales poseen las mismas atribuciones dentro de su respectiva competencia territorial.

Como una definición muy básica y elemental de lo que son los **actos legislativos**, podría decirse que equivalen simple y sencillamente a la ley¹¹ o ha cualquier otro acto emitido por el Congreso (reunido en Pleno o en cada una de sus Cámaras) de carácter general, impersonal, abstracto y obligatorio. Asimismo, como única misión o función del Poder Legislativo pudiera ser considerada aquella que está encaminada a la creación y expedición de las leyes. Sin embargo, el estudio un poco más profundo al respecto nos revela que no es tan sencilla la comprensión de los actos legislativos, ya que éstos no

⁹ Citado por el ilustre maestro SERRA ROJAS, Andrés. *Idem*.

¹⁰ FERNÁNDEZ DEL VALLE, Justos y RINCÓN GALLARDO: "¿Se Respeta Constitucional y Legalmente La Garantía de Razonabilidad en los Actos y Resoluciones de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial?". TFF 50 años. Tomo V. México 1988. pp. 243 y 244.

¹¹ El profesor DIEZ, Manuel Ma. (op. cit. pp. 24 y 25) considera que la ley en sentido material es el acto jurídico que establece una regla de derecho. Continúa el mismo autor, al citar a Duguit quien señalaba que el principio de generalidad de la ley tiene un fundamento doble, el **histórico** y el **racional**. El fundamento histórico es que la generalidad de la ley es la razón de su ser pues la función legislativa responde a las necesidades sociales y no particulares. El fundamento racional, sostiene el último de los citados autores, es la consecuencia lógica que surge de la idea universal de la ley, considerada ésta como la disciplina social fundada en la interdependencia de los hombres que viven en sociedad.

se limitan a las leyes y su creación; su acepción actualmente ha revazado en mucho la definición original. Sobre el particular el tratadista Serra Rojas (op. cit. Tomo I. p. 43) afirma que: "La función legislativa es una actividad creadora del derecho objetivo del Estado, subordinada al orden jurídico y que consiste en expedir las normas que regulan la conducta de los individuos y la organización social y política... La función legislativa es la función que (se) encomienda formalmente al Poder Legislativo Federal. Solo por excepción y con expresa indicación constitucional, pueden los otros poderes realizar actos legislativos o situaciones quasi-legislativas".

La división de poderes originalmente propuesta por Montesquieu, en un principio era sumamente rígida, el poder Ejecutivo solo tenía la misión de administrar, el poder Legislativo únicamente creaba las leyes y el poder Judicial se limitaba a resolver conflictos mediante la aplicación de la ley (en su momento histórico, esta concepción fue totalmente justificable por la reciente caída de la monarquía y por la búsqueda de impedir la concentración del poder en una sola persona)¹². Con el paso del tiempo la rigidez mencionada se ha ido atenuando, suavizando, a grado tal que actualmente los tres poderes, dentro de sus respectivas competencias, administran, legislan y juzgan, lo que implica que ahora más que ante una división de poderes, nos encontramos ante la presencia de una **coordinación** entre los mismos. Pudiera pensarse que nuestra afirmación anterior es un tanto inadmisibles, pues si los tres poderes pueden realizar actividades que le son propias a los otros, entonces es sumamente difícil saber cuando nos encontramos ante un acto propiamente legislativo, judicial y ejecutivo.

En este sentido debemos aclarar que lo que ahora determina cuando estamos ante la presencia de un acto legislativo (también ejecutivo y judicial), esta dado en función, principalmente, de dos puntos de vista, el **material** y el **formal**¹³. Trataremos de explicarnos. Cualquier acto que sea realizado por el poder Legislativo (aunque esencialmente sean actos judiciales o ejecutivos) será, **formalmente**, legislativo; mientras

¹² Para algunos autores, según cita el maestro DIEZ, Manuel Ma. (op. cit. p.22.) como De la Bigne de Villeneuve, la teoría de la separación o división de poderes considerada estrictamente como la concibió Montesquieu es irracional y prácticamente inaceptable; toda vez que la concepción de una pluralidad de poderes, todos ellos iguales y soberanos dentro de un mismo Estado, no puede aceptarse por ningún espíritu realista. Ello porque, según el mismo autor, si uno de los poderes predominara sobre uno de los demás en cualquier ámbito, la doctrina de Montesquieu sería contradictoria consigo misma; igualmente, si la diversidad de funciones públicas deben permanecer distintas para el buen orden y la comodidad de la organización, consecuentemente no deben ser separadas sino coordinadas y dirigidas hacia un mismo fin.

¹³ Siguiendo la doctrina del profesor FRAGA, Gabino ("Derecho Administrativo". Trigesimosegunda Edición. Porrúa S.A.. México 1993. p. 29), todos los actos pueden apreciarse y clasificarse desde dos puntos de vista distintos, los cuales son los siguientes: a).- Desde el punto de vista del órgano que lo realiza o emite, es decir, adoptando un criterio formal, subjetivo u orgánico, que prescinde de la naturaleza intrínseca de la actividad; luego entonces, los actos son formalmente legislativos, administrativos o judiciales, según sean expedidos por los poderes Legislativo, Ejecutivo o Judicial, respectivamente y; b).- Desde el punto de vista de la naturaleza intrínseca de la función o del acto, es decir, partiendo de un criterio material, objetivo, que prescinde del órgano que la realiza o lo emite; es decir, los actos son materialmente legislativos, administrativos o judiciales según posean las características esenciales que la teoría jurídica ha llegado a atribuir a cada uno de dichos grupos de actos.

que los actos **materialmente** legislativos serán aquellos que, aunque sean emitidos por los Poderes Judicial o Ejecutivo, su naturaleza es muy parecida a la de los actos legislativos materiales, de los cuales el principal es la ley (considerada ésta como una norma abstracta, impersonal, general y obligatoria en determinado tiempo y espacio). Al respecto cita el maestro Manuel María Díez (op. cit. p. 28) que según Raggi "toda actividad que es ley en sentido formal tiene una consecuencia jurídica particular, consecuencia que no tiene siempre la actividad legislativa desde un punto de vista material. Ella consiste (la consecuencia) en que no puede ser derogada ni modificada sino por otra ley ni tener, en consecuencia, valor jurídico absoluto".

La función legislativa y sus actos por ende, desde un punto de vista **material** (esto es, independientemente del poder que los emita), serán **abstractos** y no concretos; tienen el objeto y fin de prever el mayor número de sucesos que pueden presentarse en la realidad y prever también sus consecuencias, para plasmarlos en la norma jurídica y ubicarlos después en los ordenamientos legales. Sin embargo, la realidad y quizás la lógica nos han mostrado lo contrario, o sea, el órgano legislativo de hecho, en la mayoría de las veces, no hace más que plasmar en los ordenamientos jurídicos las situaciones o sucesos y sus consecuencias que con mayor frecuencia se presentan en la realidad; es decir, primero se dan o presentan los sucesos y sus consecuencias y posteriormente, se colocan en los supuestos normativos asentándose, en cada caso, sus consecuencias legales. Para comprender más claramente lo que son los actos materialmente legislativos, nos permitimos citar los siguientes ejemplos; serán actos legislativos los reglamentos administrativos expedidos por el Poder Ejecutivo en uso de su facultad reglamentaria (art. 89 frac. I Constitucional), a pesar de ser expedidos por un poder diverso al legislativo; igualmente, la jurisprudencia que establecen los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial son actos materialmente legislativos; esto es así en virtud de que ambos casos, tanto los reglamentos como la jurisprudencia, tienen una esencia muy parecida a la de la ley.

Al respecto señala el profesor Gabino Fraga (op. cit. p. 41) que la función legislativa desde un punto de vista material debe "apreciarse prescindiendo de su autor y de la forma como se realiza y solo se considera la naturaleza intrínseca del acto en el cual se concreta y se exterioriza: la ley". Desde un punto de vista **formal**, señala el mismo autor (op. cit. p. 37), "La función legislativa..., es la actividad que el Estado realiza por conducto de los órganos que de acuerdo con el régimen constitucional forman el Poder Legislativo"; consecuentemente, los actos legislativos son sumamente amplios y numerosos.

Los órganos legislativos, debido a la interacción que se ha creado entre los Poderes y a la tolerancia en cuanto a la posible invasión de actividades que pudiera presentarse, en nuestros tiempos también realizan actividades que por su naturaleza son jurisdiccionales y ejecutivas, pero ello no impide que por ser actos emitidos por los citados órganos se consideren legislativos, tal y como se ha mencionado en párrafos anteriores. Vale la pena ahondar un poco más al respecto.

Los órganos legislativos realizan funciones, actividades o actos materialmente ejecutivos o administrativos, por ejemplo cuando administran los recursos presupuestarios que les son asignados; cuando forman las Comisiones para estudiar

determinadas leyes relativas a áreas específicas; cuando nombran a los servidores que integrarán la H. Comisión Permanente; cuando deciden llamar a un período extraordinario de sesiones o cuando modifican el período de las sesiones ordinarias, entre otros. Esto es, los ejemplos que hemos citado, a pesar de que por su naturaleza son ejecutivos y pudiera pensarse, por ende, que se está ante la presencia de una invasión competencial, lo cierto es que en modo alguno se realiza tal invasión, debido a la necesidad inclusive que tienen estos órganos de realizarlas y a la tolerancia y coordinación que actualmente se presenta entre los poderes.

También los órganos legislativos tienen la imperiosa necesidad de realizar actos materialmente jurisdiccionales; de los cuales el principal ejemplo sería cuando se constituye la Cámara de Diputados del Congreso Federal en Tribunal de acusación y de decisión y declara si hay o no lugar a proceder penalmente contra algún servidor público y remitirlo después a las autoridades competentes para la persecución de un posible delito (art. 74 fracción V Constitucional). Por supuesto esta actividad tampoco constituye una invasión competencial por las mismas razones que hemos expresado.

La función legislativa es una de las más complejas e importantes de las que realizan los Estados Modernos, por tal motivo su estudio no es nada sencillo y para agotarlo se requeriría de un mayor espacio, ello nos obliga a aclarar que en el presente tema nos hemos abocado a resaltar las que a nuestro juicio constituyen las características esenciales y más significativas de los actos que, con motivo del ejercicio de sus funciones, expiden los órganos legislativos. En los siguientes temas también analizaremos las funciones de los poderes Judicial y Ejecutivo, refiriéndonos lógicamente a los actos jurídicos que con motivo de su ejecución realizan, desde los dos puntos de vista señalados (formal y material), con lo cual consideramos que quedará mejor comprendido el presente.

1.3.- LOS ACTOS JUDICIALES.

La función jurisdiccional, que se realiza obviamente a través de **actos jurisdiccionales**, *"es la función que normalmente se encarga al Poder Judicial y se define como la acción jurídica encaminada a la declaración del derecho, en ocasión de un caso determinado, contencioso o no y con fuerza de cosa juzgada... se le denomina también "función judicial", pero el empleo más frecuente es el de "función jurisdiccional". León Duguít no está de acuerdo con la expresión "función judicial" y sugiere el empleo de "función jurisdiccional", porque aquélla evoca el criterio formal y la segunda se refiere a la verdadera naturaleza de dicha función"*¹⁴. Ante tal incertidumbre respecto de la forma de denominar este tipo de actos o de funciones, es incuestionable que, además de poderlos también abordar desde los puntos de vista formal y material, es indispensable que previamente efectuemos la distinción que existe entre los **actos judiciales** y los **actos jurisdiccionales**.

En forma general podemos entender por **actos judiciales** a aquellos que son

¹⁴ SERRA ROJAS, Andrés: Op. cit. Tomo I. p. 53.

continentes de una "decisión, providencia, mandamiento, auto, diligencia o medida adoptados por el juez o tribunal dentro de la esfera de sus atribuciones"¹⁵. Por su parte, por **actos jurisdiccionales** debemos entender a aquellos que son emitidos por jueces o Tribunales y que tienen además por objeto resolver una controversia de intereses suscitada en determinado caso concreto mediante la aplicación del Derecho¹⁶. En principio, la anteriores definiciones parecen resultar muy parecidas; empero, lo cierto es que existe una gran diferencia entre ambas; mientras que los actos judiciales son el **género**, los actos jurisdiccionales son la **especie**; luego entonces, estos últimos se encuentran inmersos dentro de los primeros.

Serán **actos judiciales** todos aquellos que realicen los órganos facultados para aplicar y "decir el derecho", independientemente de que con ellos se resuelva o no alguna controversia, v.gr. la distribución de las labores en el juzgado entre su personal; la forma de llevar el control de los expedientes que le han sido asignados; la forma y contenido de los sellos oficiales; los días de descanso; los días en que se sesionará o se llevarán a cabo las diligencias o las audiencias; etc. Ahora bien, serán **actos jurisdiccionales** únicamente aquellos que tengan por objeto y finalidad la de resolver, mediante la aplicación del Derecho, casos concretos o controversias que se presenten. En la práctica esta aplicación se presenta a través de las Sentencias que emiten los órganos jurisdiccionales, las cuales dependiendo de cada rama del derecho se les denomina de distinta manera, fallos, ejecutorias, laudos, arbitrajes, etc.

Para efectos del presente trabajo, nos referiremos fundamentalmente a los **actos jurisdiccionales**, los cuales por cierto serán considerados como sinónimo de los actos judiciales, ya que pretender abarcar los actos judiciales propiamente dichos, sería prácticamente imposible pues tendríamos que referirnos a la totalidad de actos o de funciones que se realizan por los órganos jurisdiccionales y sus titulares, así como todo el personal que en ellos labora, lo cual sería, a su vez, poco didáctico e intrascendente.

A lo largo de la historia la actividad de impartir justicia mediante la aplicación de la ley en los casos concretos, ha sido considerada como una de las más nobles; por tanto, siempre ha recaído tan distinguida actividad en hombres que socialmente son considerados como de amplio criterio y enorme solvencia moral. Esta actividad es un complemento necesario de la actividad legislativa. la cual solamente crea los supuestos

¹⁵ CABANELLAS, Guillermo y ALCALÁ-ZAMORA y CASTILLO, Luis: "Diccionario Enciclopédico del Derecho Usual". Editorial Heliasta S. de R. L.. Catorceava Edición. Buenos Aires Argentina. p. 144.

¹⁶ Al respecto cita el maestro DIEZ, Manuel Ma. (op. cit. p. 144.) que Biglia considera que este tipo de actos (los jurisdiccionales) son "...una decisión por la cual se resuelve una cuestión de Derecho a causa de una violación de un derecho". Para Maurice Hauriou el acto jurisdiccional es el que tiene por objeto hacer efectivos los derechos subjetivos desconocidos o violados. Chiovenda los considera como un acto que no tiene sino al cumplimiento de la voluntad de la ley, a aplicarla y a ejecutarla en los casos litigiosos. Chaumont al respecto sostiene que este tipo de actos judiciales son aquellos que tratan de restablecer el orden jurídico violado por el sujeto pasivo de la relación jurídica.

normativos en forma abstracta y el juez es quien en realidad los aplica¹⁷. Para que se pueda realizar la actividad jurisdiccional es necesario que sea planteada una contienda de intereses ante un juez, el cual solo así podrá actuar; asimismo, la decisión que éste emita, además de ser obligatoria para las partes involucradas, deberá estar inevitablemente ligada a lo dispuesto por la ley.

Uno de los autores que abordan con mayor objetividad el tema que nos ocupa, lo es el profesor Manuel Ma. Diez (op. cit. p. 30), quien en su importante obra considera que son dos los momentos que dan peculiaridad a la actividad jurisdiccional y que denomina sencillamente *ad-doc* y *statu quo*. En primer lugar designa con el nombre de "momento *ad-doc*" al hecho de que la sentencia se pronuncia para una situación concreta a la que se haya referida y para la cual solamente tiene validez y; asigna el nombre de "momento del *statu quo*" al hecho de que la sentencia se encuentra vinculada a una cuestión de hecho, es decir, la sentencia no se haya el servicio ni del pasado ni del futuro, sino al del presente, con lo cual se procura la impartición de una justicia referente al momento actual. Sin embargo, consideramos necesario aclarar que en todas las ocasiones la justicia se imparte respecto de actos o sucesos pretéritos, como pudiera ser la comisión de un delito, la causación o la evasión de impuestos, el incumplimiento de un contrato, etc., casos en los cuales el hecho generador de la controversia se materializó tiempo antes; empero, la sentencia respectiva tendrá que resolverlos en el presente pues hasta ese entonces es cuando la controversia respectiva se ha planteado al juez.

Con las anteriores manifestaciones consideramos que ha quedado establecida la distinción fundamental que existe entre los actos judiciales y los jurisdiccionales; por tanto, a continuación nos referiremos a la distinción de estos últimos (los actos jurisdiccionales, considerados para efectos de este tema como sinónimo de los actos judiciales) desde los puntos de vista *formal* y *material*; no sin antes dejar bien claro que la actividad jurisdiccional, al igual que la administrativa, es ciento por ciento concreta, en contraposición a la actividad legislativa que, como ya se dijo, es abstracta.

A quedado establecido que los actos, sean cuales fueren, vistos desde el punto de vista *formal*, serán atendidos de acuerdo al órgano que los emite. En este orden de ideas, serán actos formalmente jurisdiccionales aquellos que sean emitidos por los titulares de los órganos facultados para "decir el derecho", independientemente de que su esencia sea la de un acto legislativo o ejecutivo. Sostiene el profesor Serra Rojas (op. cit. Tomo I. p. 54) que "La función jurisdiccional llamada también función judicial desde

¹⁷ Sobre el particular el tratadista DIEZ, Manuel Ma. (op. cit. pp. 28 y 29) sostiene que el legislador únicamente crea la ley en el orden jurídico y el juez tiene la misión de actuarla o aplicarla en donde ésta (la aplicación) no se haya realizado, por omisión o mala voluntad, en forma espontánea. El mismo autor señala que para Raggi la actividad jurisdiccional debe dirigirse a asegurar la realización de la norma; es decir, la aplicación de ésta (la norma) al caso concreto donde por incertidumbre no se haya aplicado en forma espontánea y surja con motivo de una acción. En la continuación de su exposición, el primero de los citados tratadistas afirma que, Fiorini considera a la actividad en comento como una función necesaria e imprescindible en el Estado Moderno, debido a que nadie en el Estado actual puede estar exento de su control, ni aún la misma actividad Estatal. Esta actividad impone el fin jurídico a las contiendas que se presenten entre las personas o las mismas autoridades.

el punto de vista formal, es la actividad que normalmente corresponde al Poder Judicial. Todos estos actos deben considerarse formalmente jurisdiccionales, su propósito es el de realizar la justicia en el marco que establecen las leyes". Con ejemplos quedará mejor comprendida nuestra afirmación anterior. El Poder Judicial puede expedir actos, que por su naturaleza sean legislativos y judiciales, además de los que le son propios. El acto formalmente jurisdiccional de naturaleza legislativa más comúnmente conocido es la **jurisprudencia**¹⁸, con ella indudablemente que se modifica prácticamente el texto legal para ser sustituido por la interpretación que del mismo ha dado el juzgador; sin embargo, es de aclararse que esta modificación únicamente será válida para la persona que se coloque en el supuesto normativo modificado mediante la interpretación legal y que invoque en su beneficio la aplicación del criterio jurisdiccional, ya que de no hacerlo no se le aplicará el citado criterio. También serán actos formalmente jurisdiccionales, aunque su naturaleza o esencia sea la de un acto ejecutivo, los que realizan los órganos judiciales al administrar los recursos que le han sido asignados, al designar los titulares de los órganos, al delimitar competencias territoriales o jurisdiccionales, al señalar la sede o lugar en los que físicamente se ubicarán las instalaciones de los juzgados, tribunales, salas, etc. En este orden de ideas es claro percatarnos que será un acto formalmente jurisdiccional aquel que caracteriza cualquier actividad de un juzgador y del órgano que representa.

Los órganos judiciales también realizan actos o funciones que, vistos desde un punto de material, son legislativos y ejecutivos. No hay que pasar por alto el hecho de que los actos vistos desde un sentido material, atienden en forma directa a su naturaleza o esencia, independientemente del órgano que los expida; en este orden de ideas, será un acto materialmente judicial, todo aquel que en una u otra forma aplique el Derecho con el fin de terminar con una controversia real y concreta. Vgr., en el Poder Ejecutivo, los fallos emitidos por los Tribunales Autónomos Administrativos (TFF, JFCA, TFCA, TA y últimamente el TFE que por cierto emitirá fallos o resoluciones de carácter inapelable) que a él pertenecen (art. 73 frac. XXIX-H Constitucional); en el poder

¹⁸ La palabra **Jurisprudencia**, según lo expone ADAME GODDARD, Jorge ("Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M.. Tomo V. Porrúa S.A. México 1985. p. 263), proviene del latín *jurisprudentia* que se compone de dos palabras: a) *jus* que significa justo y, b) *prudentia* que significa prudencia; consecuentemente, desde un punto de vista etimológico jurisprudencia significa "prudencia de lo justo". Esta palabra a lo largo de la historia ha tenido muchos significados. Ulpiano la definía como la ciencia de lo justo y de lo injusto. Después fue considerada como el conjunto de conocimientos y modos de pensar que los estudiantes en las facultades que hoy llaman de Derecho, aprendían (como la Escuela Nacional de Jurisprudencia que funcionó en México hasta 1910). Con la influencia del racionalismo jurídico se consideró a ésta como el pensamiento que debería ser deductivo para que se descubrieran las leyes generales que gobiernan la actividad humana y plasmarlo así en los códigos. Debido a la decadencia de este pensamiento, con el positivismo jurídico fue ampliamente criticada su postura y se revaloró la idea de la palabra jurisprudencia, considerándola una vez mas como un "pensamiento prudencial" tendiente a encontrar la solución de una cuestión o problema determinado. En nuestro país la palabra que comentamos ha sido aplicada, desde la desaparición de las Escuelas Nacionales de Jurisprudencia, para designar la interpretación de los preceptos legales que con carácter obligatorio realizan los juzgadores. La jurisprudencia es la mas genuina de las interpretaciones de la Ley; por tanto, se dice que quien la tiene a su favor, tiene prácticamente los jueces a su favor también, pues conoce el pensamiento de éstos.

Legislativo, la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión cuando se alza como órgano de acusación y decisión como resultado de la resolución de proceder o no penalmente en contra de un determinado servidor público que sea el presunto cometedor de un delito (art. 74 frac. V Constitucional), la Contaduría Mayor de Hacienda cuando revisa la cuenta anual de gastos (art. 74 frac. IV Constitucional), entre otros ejemplos. Sobre el particular el maestro Serra Rojas (op. cit. Tomo I. pp. 56 y 57) sostiene que "La función jurisdiccional es una actividad del Estado subordinada al orden jurídico y atributiva, constitutiva o productora de derechos, en los conflictos concretos o particulares que se le someten para comprobar la violación de una regla de derecho o de una situación de hecho y adoptar la solución adecuada. Esta actividad da solución a un conflicto de intereses". Es conveniente aclarar una vez mas que el acto materialmente jurisdiccional mas conocido es la jurisprudencia.

En resumen puede decirse que los actos materialmente jurisdiccionales son aquellos en que la autoridad competente, independientemente del poder al que pertenezca, procede a verificar la legalidad o apresar la responsabilidad de los actos. No hay que pasar por alto el hecho de que, según Stassinopoulos todo acto jurisdiccional, material o formalmente, debe pasar por tres etapas psicológicas que resume de la siguiente forma: "el órgano concibe, ante todo, los elementos o la situación del mundo exterior (concepción). Establece luego su relación con la regla de derecho (juicio). Y declara finalmente su voluntad, tendiente a la realización del juicio (acción)"¹⁹. Con la breve exposición que hemos sintetizado anteriormente, consideramos agotado el tema que nos ocupa, restando únicamente referirnos a los actos y funciones ejecutivas, los cuales por cierto son quizás los mas complejos de los que tratamos.

1.4.- LOS ACTOS EJECUTIVOS. (ADMINISTRATIVOS).

Solamente nos resta, para concluir la exposición del presente capítulo, agotar la breve mención de las que consideramos las características mas importantes y significativas de los actos ejecutivos y de la función administrativa. Este tipo de actos (los ejecutivos) se encuentra inmerso dentro de los llamados **actos administrativos** (mismos que por su gran importancia serán abordados en un capítulo ulterior); por tanto, es indispensable señalar primero la diferencia que existe entre los mencionados actos administrativos y los **actos ejecutivos**, para que con posterioridad nos refiramos a estos últimos y señalemos sus principales características.

La función administrativa es considerada por el profesor Serra Rojas (op. cit. Tomo I. pp. 58 y 59) como "la actividad que normalmente corresponde al Poder Ejecutivo, se realiza bajo el orden jurídico y limita sus efectos a los actos jurídicos concretos o particulares y a los actos materiales, que tienen por finalidad la prestación de un servicio público o la realización de las demás actividades que le corresponden en sus relaciones con otros entes públicos o con los particulares, reguladas por el interés

¹⁹ DIEZ, Manuel Ma.: Op. cit. p. 29.

general y bajo un régimen de policía o control". El tratadista Acosta Romero²⁰ en su obra prefiere exponer una definición de lo que es la función administrativa, de una manera que se obtiene por exclusión, es decir, si el acto o función legislativa es la creadora de la situación jurídica general, el acto o función judicial resuelve las controversias creadas en situaciones jurídicas concretas, entonces, será acto o función administrativa o ejecutiva aquella que no legisla o sentencia.

Por otra parte, la definición mas simple y sencilla de lo que es un **acto administrativo** es aquella que lo considera como cualquier acto que realiza la autoridad administrativa y que, a su vez, expresa o contiene la voluntad de dicha autoridad²¹. Ahora bien, como **acto ejecutivo**, en principio, debemos entender a aquel que siendo emitido por una autoridad administrativa, además aplica o hace que se cumplan las leyes, los reglamentos y las demás disposiciones que el gobierno de la nación ha expedido²².

Las anteriores definiciones nos permiten apreciar claramente cual es el punto diferencial que existe entre los actos administrativos y los ejecutivos; punto que consiste en que los últimos, a parte de ser expedidos por una autoridad administrativa, **tienen la finalidad de lograr el cumplimiento de los ordenamientos jurídicos**; luego entonces, podemos concluir válidamente que mientras el acto administrativo es el **género**, el acto ejecutivo es una de sus **especies**; es decir, todo acto ejecutivo será administrativo, pero no todo acto administrativo será ejecutivo. No obstante y a pesar de que existe una gran diferencia entre los actos administrativos y los ejecutivos, es prudente aclarar que **únicamente para efectos del presente capítulo**, los actos ejecutivos serán considerados como aquellos que son realizados por las autoridades administrativas, comparándolos o asimilándolos, por ende, a los actos administrativos.

Los actos o la función ejecutiva, al igual que los judiciales, son **fundamentalmente concretos**, mientras que los actos o función legislativa como se dijo son abstractos. Por tal motivo, algunos autores expresan que la actividad estatal se divide **únicamente en dos partes y no en tres como tradicionalmente se ha sostenido**. Al respecto, el maestro Manuel Ma. Díez (op. cit. pp. 18 y 19) expone que la "división tripartita de "poderes" del Estado se reduce a dos campos de funciones jurídicas dependientes de la Constitución y esclonadas. La **legislación** que es la ejecución de la Constitución y la **ejecución** que se refiere a la ejecución de la legislación. La **ejecución** se subdivide en administración y justicia, resultando una triada de funciones jurídicas".

²⁰ ACOSTA ROMERO, Miguel: "Teoría General del Derecho Administrativo". Primer Curso. Decimoprimer edición. Porrúa S.A.. México 1993. p. 710.

²¹ Sobre el particular ahondaremos mucho mas cuando realizemos el estudio exclusivo de este tipo de actos en el segundo de los capítulos de la presente tesis; por tanto, en vista de que para efectos del presente capítulo es suficiente la definición anteriormente dada, será en consecuencia la que tomaremos como base para nuestra exposición.

²² CABANELLAS, Guillermo y ALCALÁ-ZAMORA y CASTILLO, Luis: "Diccionario Enciclopédico del Derecho Usual". Tomo I. Catorceava Edición. Heliasta S. de R.L. Buenos Aires, Argentina. p. 142.

Consideramos conveniente explicar y ahondar un poco mas en la afirmación del profesor Manuel Ma. Diez debido a que puede crearse cierta confusión, sobre todo tratándose de actos ejecutivos y judiciales, por lo que nos permitiremos expresar algunos ejemplos para establecer la diferencia esencial que existe entre los actos ejecutivos con los legislativos y también con los judiciales.

Los actos ejecutivos se diferencian de los legislativos porque éstos son actos abstractos y aquellos son actos concretos; empero, también se distinguen en función de la distancia que los separa de la Constitución. Mientras que para los actos legislativos la Constitución es su **fundamento inmediato**, (ya que dichos actos la reglamentan); para los actos ejecutivos, la Constitución es un **fundamento mediato**, ya que el fundamento inmediato de éstos lo serán los actos legislativos (legislación). Esto esta sumamente vinculado con "el principio de legalidad" que concretamente puede considerarse como aquel que constriñe a todas las autoridades a realizar únicamente los actos que **expresamente** la ley les permite. Asimismo, todos los actos legislativos deben respetar "el principio de constitucionalidad" que consiste fundamentalmente en que ninguna ley debe superar, revazar o contradecir el texto de la Constitución, ya que ésta es su medida y justificación.

Por otra parte, debido a que los actos ejecutivos y los judiciales son concretos, resulta un poco más sutil su distinción, la cual está dada en función, principalmente, de su **organización** por lo siguiente. En la organización judicial, el punto fundamental que caracteriza su organización es que en ella se presenta una **coordinación**; es decir, no existe una sumisión o dependencia directa y total entre los órganos judiciales de primera instancia (*A Quo*), respecto de los órganos revisores o de segunda instancia (*Ad Quem*), pues todos ellos pueden emitir sus fallos con el criterio que crean mas conveniente y acertado y, en caso de existir alguna contradicción entre dichos criterios, la función de los órganos superiores es solamente la de armonizarlos para aplicarlos en lo futuro, pero por ningún motivo podrán modificarse las cuestiones resueltas antes de tal evento (la armonización). Ahora bien, en la administración, la organización es ciento por ciento **jerárquica**; esto es, existe una total dependencia y sumisión de los órganos inferiores con los órganos superiores, los cuales pueden incluso ordenar a los primeros para que, aun en contra de su voluntad, lleven a cabo o realicen determinados actos.

Una diferencia más que existe entre los actos ejecutivos y los judiciales, según lo señala el profesor Gabino Fraga (op. cit. p. 63), es que aquéllos para ejercitarse no presuponen la existencia de un conflicto de intereses, ni intervienen con el fin de resolverlo, como sucede con éstos; sin embargo, en ocasiones se expiden actos ejecutivos que resuelven controversias mediante la aplicación del derecho, empero, en estos casos los actos se expiden, no como un fin, sino como un medio para emitir otros actos ejecutivos.

Existen muchos más puntos que establecen las diferencias que entre los tres tipos de actos que hemos abordado existen; sin embargo, señalamos anteriormente en forma enunciativa los que consideramos mas representativos. Hechas las anteriores aclaraciones, solo nos resta efectuar la mención de las características de los actos ejecutivos desde los puntos de vista **formal** y **material**.

Desde un punto de vista **formal** serán actos ejecutivos todos aquellos que sean

emitidos o expedidos por cualquier autoridad administrativa, independientemente de que su naturaleza o esencia sea la de un acto legislativo o judicial; por ejemplo, la facultad reglamentaria que en favor del Ejecutivo Federal que esta concedida a nivel Constitucional (art. 89 fracción I); las circulares internas expedidas por los superiores jerárquicos para observancia de sus inferiores; las reglas de carácter general que expide la SHCP comúnmente llamadas "miscelanea fiscal", etc., son actos que a pesar de poseer una naturaleza análoga a la de los actos legislativos, son considerados como ejecutivos; asimismo, los fallos o sentencias que emiten los Tribunales Autónomos que dependen directamente del Poder Ejecutivo (JCA, TFF, etc.), no obstante que su naturaleza es idéntica a la de los actos judiciales, también serán considerados como actos ejecutivos. Sobre el particular cita el maestro Andrés Serra Rojas (op. cit. Tomo I. p. 60) que desde este punto de vista "la función administrativa es la actividad que normalmente realiza el poder Ejecutivo".

Desde un punto de vista **material** son considerados como actos ejecutivos todos aquellos que tengan como finalidad la de **administrar** cualquier objeto, cosa, recurso, etc., independientemente del órgano que lo haya expedido; en este sentido, cualquier órgano Legislativo, Judicial y, lógicamente, Ejecutivo, pueden expedir o emitir actos materialmente ejecutivos. Al respecto define el profesor Gabino Fraga (op. cit. p. 63) a los actos ejecutivos desde este punto de vista como aquellos que constituyen "la función... que el Estado realiza bajo un orden jurídico, y que consiste en la ejecución de actos materiales o de actos que determinan situaciones jurídicas para casos individuales.

Los actos ejecutivos, que hemos considerado en este capítulo como sinónimo de actos administrativos, son indudablemente los más amplios y complejos de los que brevemente hemos tratado en el presente; por tanto nos hemos permitido profundizar su estudio aún mas en el siguiente capítulo. Por el momento y para efectos del capítulo que nos ocupa, creemos concluida nuestra exposición, en la cual pretendimos expresar las características fundamentales de una mínima parte de la amplia gama de **actos jurídicos** que existen.

Capitulo Dos

El Acto Administrativo

El Acto Administrativo.

El Acto Administrativo debe tener como fin el ejercicio de derechos, deberes o intereses de las entidades administrativas, obrando como tales, porque si lo hicieran como personas jurídicas de derecho privado, el acto sería privado y se regiría por el Código Civil.

BIELSA¹.

2.1.- DEFINICIÓN.

Como se mencionó en el capítulo anterior, el Poder Ejecutivo -dígase Administración Pública- para realizar el cumplimiento de sus fines se ve obligado a poseer diversas atribuciones o funciones que tiene que realizar mediante la expedición de **actos administrativos**; los cuales en múltiples ocasiones y por razones obvias, al exteriorizarse afectan la esfera jurídica de otras autoridades pertenecientes al mismo poder (el Ejecutivo), de otros Poderes (Legislativo y Judicial) o inclusive, de los gobernados; consecuentemente, no deben ni pueden ser expedidos en forma arbitraria, caprichosa o desmedida, sino que su nacimiento y exteriorización debe de cumplir con ciertos elementos y características, sin los cuales legalmente no existirán o no producirán sus efectos jurídicos; elementos y características que referiremos en el presente capítulo.

Existe una amplia gama de definiciones que cada autor o tratadista ha dado o asignado a los **actos administrativos**; cada una de ellas ha aportado indudablemente grandes e importantes elementos que nos han servido a los estudiantes para comprender mejor y más sencillamente la naturaleza de los citados actos. Sin embargo y a pesar del amplio interés que los estudiosos del Derecho Administrativo han mostrado para con el estudio de los actos referidos, consideramos que aún no está totalmente agotada su investigación, pues debido a su naturaleza cambiante y dinámica, resulta prácticamente imposible redactar una definición que aglutine y describa lo que en realidad constituyen estos actos. Por tal motivo, nos hemos permitido citar algunas definiciones que grandes tratadistas han escrito para definir a los actos administrativos.

La noción y, aún la propia palabra, de "acto administrativo" era prácticamente desconocida hasta antes de la Revolución Francesa (1789). Es en aquella nación en la que por primera vez, después del deslinde o división de las funciones en Poderes de los Estados Modernos previa caída de la Monarquía, se utiliza dicho vocablo que desde entonces fue considerado como "un acto jurídico unilateral, realizado por una autoridad administrativa francesa en ejercicio de un poder administrativo, creando derechos y obligaciones para los particulares"². La definición más simple del acto administrativo, es aquella que lo considera como "la decisión general o especial que, en ejercicio de sus funciones, toma la autoridad

¹ Citado por el maestro DIEZ, Manuel Ma.: "El Acto Administrativo". Segunda Edición. Tipográfica Editora Argentina S.A.. Buenos Aires, Arg. p.116.

² Citado por el Mag. del TFF, NAVA NEGRETE, Alfonso: "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M.. Tomo I. Porrúa S.A.. México 1985. p. 78.

administrativa, y que afecta a los derechos, deberes e intereses de particulares o de entidades públicas³. En este sentido, para el tratadista Manuel Ma. Díez, el acto administrativo es aquel que contiene inmersa una declaración unilateral y concreta del órgano ejecutivo que produce efectos jurídicos directos e inmediatos⁴. El destacado maestro Serra Rojas define al acto administrativo como "un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: la Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general"⁵. Para el gran tratadista Acosta Romero solo serán considerados como actos administrativos aquellos que contengan una "manifestación unilateral o externa de la voluntad, que expresa la decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutiva y se propone satisfacer el interés

³ CABANELLAS, Guillermo y ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, Luis: "Diccionario Enciclopédico del Derecho Usual". Tomo I. Editorial Heliasta S. de R. L. Catorceava Edición. Buenos Aires, Arg. p. 133.

⁴ En su obra el maestro DIEZ, Manuel Ma. (Op. cit. pp. 103 y 104.) resume en forma interesante varias definiciones de grandes jurisperitos en torno a la noción del acto administrativo; definiciones que a continuación señalaremos. BIELSA define al acto administrativo como una decisión general o especial, de una autoridad administrativa en ejercicio de sus propias funciones y que se refieren a derechos, deberes o intereses de las entidades administrativas o de los particulares respecto a ellas; es siempre una decisión, una expresión de voluntad de la autoridad manifestada, expresa o tácitamente y dirigida a un fin o propósito concreto. ZANOBINI por su parte sostiene que todo acto administrativo es aquel que contiene toda declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, realizada por un sujeto de la administración pública en ejercicio de una potestad administrativa. MAURICE HAURIOU llama al acto administrativo como la decisión que contiene una declaración de voluntad tendiente a producir un efecto de derecho con relación a los administrados, emitido por la autoridad administrativa bajo una forma ejecutoria y que puede ejercitarse aún de oficio. Para FERNÁNDEZ DE VELAZCO la voz acto administrativo se refiere a toda declaración jurídica unilateral y ejecutiva, en virtud de la cual la administración tiende a crear, reconocer, modificar o extinguir situaciones jurídicas subjetivas; esta declaración puede ser expresa o tácita, unilateral o múltiple, espontánea o requerida. WAJINE sostiene que el acto administrativo es un acto jurídico unilateral de un administrador que actúa como tal, susceptible de producir por sí mismo efectos jurídicos. STASSINOPOULOS define al acto administrativo como aquel continente de una declaración de voluntad emitida por un órgano administrativo que determina de una manera unilateral lo que es el derecho en un caso particular. FRAGOLA sostiene que no solo debe considerarse al acto administrativo como una declaración o pronunciamiento de la actividad pública, sino también como los hechos y las acciones que jurídicamente sean relevantes y referentes a un órgano de la administración pública. RANELLETTI considera a este tipo de actos como una declaración concreta de voluntad, de opinión, de ciencia o de juicio de un órgano administrativo en cumplimiento de una actividad administrativa. Finalmente PRAT define al acto administrativo como una declaración de voluntad de la administración pública destinada a producir efectos jurídicos.

⁵ SERRA ROJAS, Andrés: "Derecho Administrativo". Tomo I. Decimoquinta edición. Porrúa S.A., México 1992. p. 230. Asimismo, el mismo autor señala que para Royo Villanova el acto administrativo es un hecho jurídico que por su procedencia emana de un funcionario administrativo, por su naturaleza se concreta a una declaración especial y, por su alcance afecta positiva o negativamente los derechos de los gobernados.

general"⁶. Por su parte, para Agustín A. Gordillo el acto administrativo es el dictado en ejercicio de la función administrativa, sin interesar que órgano la ejerce. Asimismo, en su obra el profesor y destacado juzgador Delgadillo Gutiérrez expresa que "se puede identificar la actuación de la administración, expresada a través de hechos materiales, cuando su manifestación de voluntad no produce consecuencias de derecho, por no tener trascendencia en el mundo jurídico, y a través de actos jurídicos, que por ser la manifestación de la voluntad de la administración, se denominan actos administrativos"⁷. No podía faltar la mención del maestro Gabino Fraga quien por cierto a pesar de que no expresa una definición propiamente del acto administrativo, en su obra nos señala lo siguiente: "la finalidad principal del Estado... es la de dar satisfacción al interés general... para salvaguardar el orden público, o sea, la tranquilidad, seguridad y salubridad públicas; por medio de intervenciones tendientes a regular y fomentar la actividad de los particulares... Ahora bien, como esas actividades se realizan en forma de función administrativa y como ésta consiste en la ejecución de actos materiales o de actos que determinan situaciones jurídicas para casos individuales, es necesario hacer, aunque sea en forma somera, la caracterización de los actos administrativos mas importantes"⁸.

Sobre el particular podrían citarse muchas mas definiciones, todas ellas elaboradas de forma muy completa y acertada, empero resultaria prolijo tratar de mencionarlas todas; sobre todo porque todas ellas (las definiciones) tienen en común algunos puntos característicos que atribuyen a los actos administrativos; a saber: a).- Son declaraciones de voluntad unilaterales, expresas o tácitas, b).- Emitidas por autoridad administrativa en uso de sus facultades o atribuciones, c).- Que modifican, crean, transmiten o extinguen situaciones jurídicas concretas de particulares o gobernados y, d).- Que se proponen salvaguardar el interés general y el orden público. Con lo anterior podemos concluir este tema, ya que en los siguientes nos referiremos a los elementos y las características de los citados actos y con ello podrá comprenderse aún mas la naturaleza de los mismos.

2.2.- CLASIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

Así como cada autor ha expresado su definición del acto administrativo, también se han elaborado infinidad de clasificaciones del mismo que cada tratadista ha expuesto; por tal motivo, en el presente tema analizaremos las que a nuestro juicio son las más representativas, esenciales e importantes, sin pretender abarcar todas ellas ya que resultaría impráctico.

⁶ ACOSTA ROMERO, Miguel: "Teoría General del Derecho Administrativo". Primer Curso. Decimoprimer edición. Porrúa S.A., México 1993. p. 718.

⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto: "Elementos de Derecho Administrativo". Primer Curso. Editorial LIMUSA S.A. de C.V., México 1989. p. 169.

⁸ FRAGA, Gabino: "Derecho Administrativo". Porrúa S.A. Trigesimosegunda edición. México 1993. p. 229.

a).- MATERIAL y FORMAL.

Sobre el particular hemos hecho una referencia mas detallada en el capitulo anterior; por tanto, en el presente únicamente realizaremos una breve mención al respecto. Según Rolland⁹, los actos administrativos en sentido **material** habrán de ser considerados en cuanto a su contenido, esencia o naturaleza; es decir, será un acto administrativo, desde este punto de vista, todo aquel que contenga la manifestación de voluntad de un órgano del Estado, sea Ejecutivo, Legislativo o Judicial, con contenido o sustancia administrativa. Mientras que, serán actos administrativos en sentido **formal** aquellos que sean expedidos o emitidos por un órgano de naturaleza administrativa, sin importar en lo mas mínimo la esencia o contenido del acto mismo.

b).- DE AUTORIDAD y DE GESTIÓN.

Son **actos de autoridad** todos aquellos que son emitidos por cualquier autoridad administrativa mediante el uso de su "facultad de imperio" (*jure imperii*) y que producen el efecto querido por dicha autoridad, independientemente de la voluntad de los gobernados; es decir, son aquellos actos que ejecutan las autoridades en forma unilateral en uso de sus facultades decisorias y de fuerza pública que le están conferidas por la ley, imponiendo, modificando o limitando los derechos de los particulares¹⁰, este tipo de actos se encuentran regulados en el ámbito del Derecho Público. El maestro Serra Rojas (op. cit. Tomo I. p. 237) considera a esta clase de actos como aquellos que, además de ser llamados también "actos de poder", son utilizados autoritariamente por el Estado por medio de mandatos que además de ser la expresión de su voluntad, se fundan en razones de orden público.

Por su parte, los **actos de gestión** son aquellos de naturaleza pluri ó bilateral, en los que el Estado discute o acuerda con los particulares o gobernados en el mismo plano, o sea, librándose la autoridad de su *jure imperii*, llegando a un acuerdo de voluntades para que solo de este modo su acto tenga validez y plena eficacia entre los contratantes; se encuentran regulados este tipo de actos por el ámbito del Derecho Privado. Para Berthélemy, será un acto de gestión "...el llevado a término por la Administración a ejemplo de un simple particular, sin que aparezcan las prerrogativas de su autoridad"¹¹. Para el profesor Serra Rojas (idem) en esta clase de actos el Estado se equipara a los particulares para hacer mas frecuentes, efectivas y seguras las relaciones que se generen con estos últimos.

c).- INTERNOS y EXTERNOS.

⁹ DIEZ, Manuel Ma. Op. cit. pp. 104 y 105.

¹⁰ RAMÍREZ GUTIÉRREZ, José Othón: "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. Tomo I. Porrúa S.A. México 1985. p. 80.

¹¹ CABANELLAS, Guillermo y ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, Luis: "Diccionario Enciclopédico del Derecho Usual". Tomo I. Editorial Heliantha S. de R. L.. Catorceava Edición. Buenos Aires, Arg.. p. 138.

Esta división proviene del ámbito de aplicación de los actos administrativos. Serán considerados como **actos internos**, aquellos cuya obligatoriedad y existencia únicamente se presentan dentro de la propia administración que los expide; por ello, este tipo de actos no pueden producir ninguna clase de efectos en la esfera jurídica de los gobernados, pues solo los producirán en relación con los servidores públicos pertenecientes a las dependencias del Estado. Ahora bien, serán, consecuentemente, **actos externos** todos aquellos actos administrativos que, trascendiendo la esfera jurídica de la administración, afecten directamente la de los gobernados¹². A esta clasificación también se refiere el profesor Gabino Fraga (op. cit. p. 233), que expresa que los **actos internos** comprenden medidas de orden y disciplina para el buen funcionamiento de los organismos de la administración pública; también abarcan las reglamentaciones de los procedimientos o trámites para el despacho de los asuntos y, en general, las circulares, instrucciones y disposiciones en las que las autoridades superiores ilustran a las inferiores. El mismo autor considera como **actos externos** a aquellos por medio de los cuales se realizan las funciones esenciales del Estado. Finalmente el maestro Andrés Serra Rojas (op. cit. Tomo I. p. 244) también aborda esta clasificación, señalando que los **actos internos** son los que tienen eficacia dentro de la organización administrativa y no producen efectos respecto de terceros; mientras que los **actos externos** además de ser aquellos mediante los cuales se realizan las actividades fundamentales del Estado, producen efectos en relación a terceros y forman una importante actividad de la Administración.

d).- SIMPLES, COMPLEJOS y COLECTIVOS.

Para esta clasificación es necesario aclarar que la diferencia específica de cada acto no está dada en función del número de personas que intervienen en la expedición de los mismos, sino solamente en función del número de órganos que participen en dicha expedición. En este orden de ideas, los **actos son simples** cuando contienen la declaración de voluntad de una sola entidad gubernamental o de un órgano de la misma, independientemente del número de personas que conformen a éste. Los **actos complejos** son los que resultan del concurso de voluntades de varios órganos de una misma entidad o de entidades públicas distintas, que se aglutinan en una sola voluntad, con un mismo contenido y fin; es decir, si las voluntades que concurren a la formación del acto son iguales, el acto respectivo se formará por fusión; mientras que, si las voluntades concurrentes son desiguales, el acto se formará por integración de las mismas. Finalmente, los **actos colectivos** resultan de la conjunción de varias voluntades con igual contenido y finalidad, que se reúnen solamente para formar una manifestación común, permaneciendo cada una de ellas autónomas; en otras palabras, en este tipo de actos las distintas voluntades que intervienen no se fusionan ni se integran como en el acto complejo, sino que se unen solamente, permaneciendo diferentes cada una de ellas; consecuentemente, en estos casos

¹² DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Op. cit. p.171.

no existirán un solo interés y objeto, sino que habrá diversidad entre los mismos¹³. El profesor Andrés Serra Rojas (op. cit. Tomo I. p. 239) esencialmente coincide con la forma y división que el maestro Manuel Ma. Diez expone de esta clasificación; sin embargo, adicionalmente subdivide a los **actos complejos** en dos tipos: a).- **los actos colegiados** que son los emanados de consejos, comisiones, juntas o cuerpos (todos integrados por la reunión de entes públicos) que colaboran con la Administración Pública y; b).- **los actos unión**, a los cuales considera como aquellos en los que intervienen varias voluntades, pero ni su finalidad es idéntica, ni su propósito es el de dar nacimiento a una situación jurídica individual. Sobre esta clasificación el tratadista Gabino Fraga (op. cit. p. 231) adiciona una clase mas de actos que denomina genéricamente como **los contratos**, entendidos éstos desde el punto de vista administrativo y no privado o particular, es decir, los acuerdos de voluntades que realiza la Administración Pública.

e).- REGLADOS y DISCRECIONALES.

La clasificación de los actos administrativos que nos ocupa está determinada en función del margen de libertad que la autoridad tiene para expedirlos o crearlos. En este sentido, son **actos reglados** aquellos que la autoridad debe emitir, sin excepción alguna, cuando se ha actualizado el supuesto normativo legal, impidiendosele a la misma, en consecuencia, conducirse con algún margen de libertad para decidir sobre su actuación. Mientras tanto, serán **actos discrecionales** aquellos en los cuales, al actualizarse la hipótesis legal de la norma jurídica, la autoridad puede proceder o actuar conforme lo crea conveniente, pues la ley no contempla ningún proceder concreto en esos casos¹⁴. Al abordar esta clasificación el tratadista Gabino Fraga (op. cit. pp. 231 y 232) expresa que los **actos reglados, obligatorios o vinculados** constituyen la mera ejecución de la ley que obliga a la Administración Pública a realizar determinada condición de hecho; es decir, en esta clase de actos la ley determina exactamente no solo la autoridad que debe actuar, sino también la forma en que ésta debe conducirse, no dejando margen de libertad alguno; por otro lado, sostiene que los **actos discrecionales** se presentan cuando la ley deja un poder totalmente libre de apreciación a la Administración para decidir si debe obrar o abstenerse de hacerlo; es decir, en este caso la ley no usa términos imperativos sino permisivos o facultativos. El profesor Serra Rojas (op. cit. Tomo I. pp. 242 y 243) también aborda estas clases de actos, considerando como **acto reglado** a aquel que determina en forma concreta la forma de actuar de la autoridad, estableciendo cuales son las condiciones de esa actuación de modo tal que no deja margen para elegir el procedimiento a seguir; mientras que como **actos discrecionales** menciona a los que dejan a la autoridad un poder o margen de libre apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse de hacerlo y en que momento. Consideramos conveniente aclarar que este último tipo de actos, en la mayoría de las veces, resultan arbitrarios y desmedidos, pues agreden, debido a la irresponsabilidad de

¹³ DIEZ, Manuel Ma. Op. cit. pp. 123 a 128.

¹⁴ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Op. cit. p. 172.

funcionarios públicos, la esfera jurídica de los particulares sin límite alguno (claro está que éstos se pueden inconformar); por tal motivo, estimamos mas conveniente que las autoridades posean un mayor número de facultades regladas y no discrecionales, toda vez que con ello, los particulares adquirirán una mayor certeza y seguridad jurídicas.

f).- DE LÍMITE, AUMENTO o CONDICIÓN DE DERECHOS.¹⁵

Existen diversos tipos o clases de actos administrativos que al ser emitidos por la autoridad pública, producen diversos efectos o consecuencias en los derechos de los gobernados. Esta diversidad de actos y sus efectos son los que dan la pauta para la presente clasificación.

Los actos administrativos que limitan los derechos de los particulares, fundamentalmente son los siguientes:

1.- Las Órdenes. Constituyen las declaraciones de voluntad de la autoridad administrativa que crean obligaciones a un determinado grupo de particulares para que realicen conductas positivas o negativas. Éstas (las órdenes) no privan a los gobernados de sus derechos subjetivos, sino que solamente influyen en su ejercicio. Es decir, estos actos imponen a los particulares una obligación de dar, hacer o dejar de hacer, que se traduce en mandatos o prohibiciones.

2.- Las Sanciones o Penas Disciplinarias. Constituyen una manifestación unilateral de la voluntad de la autoridad administrativa que se emplea para castigar a los infractores de las normas legales y reglamentarias y, por ello, tienen un carácter represivo. En otras palabras, mediante esta clase de actos la autoridad administrativa ejercita coacción sobre los particulares que se niegan a obedecer voluntariamente los mandatos de la ley o las órdenes emitidas por la propia autoridad, normalmente privan de algún derecho subjetivo a los gobernados a través de multas, decomisos, clausuras, arrestos, etc..

3.- Los Actos Traslativos de Derechos. Son aquellos actos mediante los cuales la autoridad coactivamente transfiere la propiedad o un derecho de una persona a otra, física o moral, pública o privada; es decir, en este tipo de actos la autoridad impone a los gobernados la cesión de su propiedad. Los principales son la expropiación y el decomiso¹⁶.

4.- La Revocación o la Nulidad. Estos actos restringen derechos de los particulares (tales como la concesión o la autorización), debido a que en virtud de la titularidad de estos derechos los gobernados habían adquirido derechos subjetivos, los cuales les son vedados por los citados actos de la autoridad administrativa. En este sentido por revocación se entiende el retiro de un acto válido por otro, debido a causas supervinientes y; por nulidad se entiende la privación de los efectos de un acto. Cabe hacer mención de que estas figuras

¹⁵ Para el análisis de esta clasificación nos hemos basado en las obras de los maestros FRAGA, Gabino (op. cit. pp. 234 a 242); SERRA ROJAS, Andrés (op. cit. pp. 239 a 241); DIEZ, Manuel Ma. (op. cit. pp. 128 a 142) y; DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto (op. cit. pp. 172 y 173).

¹⁶ De los interesantes temas de la expropiación y el decomiso, así como de otros mas, nos ocuparemos en el siguiente capítulo cuando abordemos el tema de "Los Ingresos del Estado por Vías de Derecho Público".

son actualmente abordadas desde un punto de vista administrativo; sin embargo, también las trataremos desde un punto de vista contencioso cuando analicemos el Capítulo IV de la presente tesis.

Otra clase que existe de actos administrativos son aquellos que en vez de limitar o restringir el derecho de los gobernados como los anteriores, lo **incrementan**; actos que principalmente son los que a continuación referimos:

1.- La Admisión. Con este nombre se designa al acto de autoridad por virtud del cual permite o autoriza a un sujeto o persona para que forme parte de alguna institución o de un servicio público, con el objeto de que participe de ciertos derechos, ventajas o prerrogativas. En este caso, el particular pasa a formar parte de la administración investido de una situación general y preexistente, adquiriendo, por ende, un *status* legal determinado y distinto al que hasta entonces tenía. Con la admisión se da acceso a un particular a los beneficios de desempeñar un cargo público y prestar así, un servicio público (instituciones de enseñanza, de asistencia, etc.) que solo se otorga a un número determinado de personas, las cuales se colocan en determinada situación jurídica.

2.- La Concesión. Se denomina así al acto por virtud del cual se otorga a una persona determinada el derecho de uso y explotación de bienes del Estado o también, la prestación de un servicio público, lo cual implica un privilegio respecto de los demás gobernados que trae aparejada la ampliación de su esfera jurídica. La administración al delegar al particular parte de sus poderes o derechos, incrementa el poder de este último; por ello, la concesión (muy de moda en nuestro país actualmente), implica una pérdida o limitación para el cedente (por lo regular el Estado) y una adquisición de derechos para el cesionario (regularmente los particulares); es un acto que jurídicamente confiere a un gobernado un derecho subjetivo, por medio del cual el poder público le transfiere derechos o facultades administrativas, mediante determinadas cláusulas.

3.- La Autorización, Licencia o Permiso. Por medio de estos actos la autoridad administrativa faculta a una persona privada o pública a realizar un acto administrativo como ejercicio de un poder jurídico, al comprobarse previamente que se han satisfecho los requisitos legales para el ejercicio o realización del acto. En este sentido, puede afirmarse que estos son actos en razón de los cuales la administración pública tolera el ejercicio de un derecho preexistente por parte de los gobernados, mismo que ha sido limitado previamente por razones de seguridad, bienestar, tranquilidad, oportunidad, etc.. Se diferencia de la concesión en que es un acto que no determina el nacimiento de un nuevo derecho, sino que constituye la remoción de un obstáculo jurídico o legal que hace posible el ejercicio de un derecho o poder que se encontraba limitado o restringido.

4.- La Dispensa o Condonación. Es el acto administrativo mediante el cual la autoridad exime, libra o exonera a los particulares del cumplimiento de una obligación prescrita por la ley (como la prestación del servicio militar, los requisitos para contraer matrimonio, multas fiscales, etc.); es decir, se autoriza al gobernado a no cumplir con una carga que tenía establecida en su contra. Se distingue de la autorización porque ésta permite a una persona el desarrollo de una actividad removiendo un límite de la Ley; mientras que la dispensa o condonación, libra a una persona del cumplimiento de una de sus obligaciones o de la observancia de una prescripción que la Ley establece.

5.- La Aprobación y el Visto. Son los actos mediante los cuales la Administración

Pública manifiesta su conformidad, respecto del contenido de un determinado acto. Con la figura de "la aprobación" la autoridad administrativa controla los actos jurídicos que ella misma emite; con ella se pretende evitar la expedición de actos contrarios al interés general apreciando la conveniencia y la legitimidad del mismo. Por su parte, "el visto" es un acto de carácter declarativo en cuanto a la legitimidad del acto jurídico de que se trate, cuyo carácter ejecutivo provendrá de la Ley.

Finalmente, también existen actos administrativos que, ni limitan ni incrementan el derecho de los gobernados, sino que lo condicionan solamente; tales actos son fundamentalmente los siguientes:

1.- La Designación. Con este nombre se conoce a la simple indicación o señalamiento a un órgano determinado, de que una o más personas realizarán válidamente funciones públicas, siempre es hecha por el titular de un órgano superior a uno inferior.

2.- El Requerimiento y la Propuesta. El "requerimiento" es la solicitud que un órgano realiza a otro para que dicte o realice un acto determinado. La "propuesta" consiste en la presentación de una persona o de un proyecto de acto que realiza un órgano a otro para que se designe a esa persona o se dicte el acto, carece de carácter imperativo.

g).- POR LO QUE HACEN CONSTAR.¹⁷

Los actos administrativos al ser expedidos por la autoridad contienen o hacen constar diversas circunstancias, hechos o situaciones de los particulares; por tanto, se dividen desde este punto de vista en:

1.- Las Certificaciones. Constituyen las manifestaciones de la voluntad de la autoridad que dan validez o autenticidad a constancias de registros de la vida civil de los gobernados; comúnmente son llamados este tipo de actos como "documentos públicos".

2.- El Registro. Se denomina de esta forma a la inscripción de documentos en determinadas instituciones públicas; documentos referentes a establecidas situaciones y derechos de los particulares.

3.- Notificaciones y Publicaciones. Con este tipo de actos, la autoridad participa del conocimiento a las personas o gobernados de diversas situaciones jurídicas que se han creado y que también les conciernen o afectan; es decir, su objeto es dar a conocer resoluciones de autoridad fijando, de este modo, un punto de partida para nuevos actos o recursos.

h).- POR SU CONTENIDO.¹⁸

También los actos administrativos producen diversos efectos jurídicos en cuanto son expedidos y hechos del conocimiento del interesado, dependiendo directamente de su

¹⁷ Para esta clasificación tomamos en consideración lo expuesto por los profesores FRAGA, Gabino (Op. cit. pp. 241 y 242) y DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto (Op. cit. pp. 173 y 174).

¹⁸ Basado en la obra del gran tratadista DIEZ, Manuel Ma. Op. cit. pp. 145 a 152.

contenido; por tanto, desde esta perspectiva se clasifican en:

1.- Acto Legal o Reglamentario. Es el que organiza y crea una situación general, impersonal, abstracta y objetiva; conteniendo, por ende, una regla de derecho. Es un sinónimo de la Ley en sentido material.

2.- Acto Contractual. Es aquel que contiene el nacimiento de un poder jurídico individual que es obligatorio únicamente para las partes interesadas o contratantes. Consecuentemente también este tipo de actos pueden ser unilaterales (licitación u oferta) o bilaterales (convenios y contratos), dependiendo del número de voluntades que intervengan en él.

3.- Acto Condición. Es la manifestación de voluntad de la autoridad en ejercicio de un poder o facultad legal, que inviste a una persona de una situación general, impersonal y objetiva; es un acto que regula el ejercicio de un poder jurídico o legal. Son la restricción establecida por la ley para el ejercicio de una atribución legal, bien para comenzar a ejercitarla o bien, para terminar de hacerlo.

4.- Acto Jurisdiccional. Es el continente de una manifestación de voluntad de la autoridad que tiene por objeto constatar, con fuerza de verdad legal, una situación jurídica general o individual. Este tipo de actos no crea situaciones jurídicas generales sino individuales o personales; su contenido es jurídico.

i).- POR SU FINALIDAD.¹⁹

Los actos administrativos también suelen clasificarse en atención a la finalidad u objeto que se busca con su emisión, de acuerdo a lo siguiente:

1.- Acto Instrumental. Con este nombre se designa comúnmente a los medios o actos de trámite, preliminares, de preparación o de procedimiento necesarios para la realización eficiente de la actividad o función administrativa.

2.- Acto Definitivo. Este tipo de actos son aquellos que son básicos para la Administración y que implican necesariamente el espacio de su función; vgr. la concesión, la expropiación, los contratos de obra pública o de suministro, etc..

3.- Actos de Ejercicio. Son los actos que tienen por objeto provocar o dar cumplimiento a otro acto principal; vgr. todos aquellos actos que la autoridad realiza para obtener el cobro de un crédito fiscal (acto principal) en forma coactiva a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Con la anterior exposición consideramos agotado el presente tema, en el cual pretendimos abordar las principales clasificaciones que grandes tratadistas han realizado de los actos administrativos. En el siguiente tema nos referiremos a los elementos de dichos actos.

2.3.- ELEMENTOS DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

¹⁹ SERRA ROJAS, Andrés. Op. cit. p. 238.

Como actos jurídicos que son, todos los actos administrativos también deben de contar con determinados **elementos** (existenciales) para que, primero, puedan surgir o existir materialmente y jurídicamente y, posteriormente, producir todos sus efectos jurídicos (elementos de validez). Por tal motivo, en el presente tema nos referiremos en forma general a dichos elementos, ya que en subtemas posteriores los analizaremos en forma específica.

Algunos autores al referirse a este interesante tema como **Lucifredi**²⁰, sostienen que los elementos de los actos administrativos son fundamentalmente tres. a).- *Los elementos esenciales*: Que son aquellos necesarios para que el acto exista; por ello, la falta de alguno de éstos implicará necesariamente la inexistencia del acto, b).- *Los elementos naturales*: Que son los que contienen las **consecuencias** que derivan de la misma naturaleza del acto y, c).- *Los elementos accidentales*: Que son los elementos que puede poseer o no un acto administrativo dependiendo de las circunstancias que se dieron durante su creación.

No obstante lo anterior, para efectos del presente trabajo únicamente abordaremos el análisis de los que a nuestro juicio son los elementos fundamentales de los actos administrativos, tales como: El Sujeto, La Voluntad, El Objeto, El Motivo, EL Fin y La Forma.

1.- *El Sujeto*. Como acto jurídico que es, el acto administrativo exige necesariamente que sea realizado, creado o emitido por determinada persona, la cual debe de estar, además, investida legalmente de las facultades necesarias e indispensables para hacerlo; ello ha provocado que algunos autores comparen o semejen al sujeto del acto con el **órgano competente** emisor (autoridad), tal es el caso de los profesores Manuel Ma. Diez y Serra Rojas. En este sentido, el Sujeto del acto en términos generales debe de ser una la persona investida por la ley de mando, representación y facultad decisoria (por regla general se le denomina también *autoridad*). Asimismo, existen dos topos distintos de sujetos que intervienen en la relación jurídica, según lo expone el profesor Acosta Romero (op. cit. Primer Curso p. 723) el **sujeto activo** que es la persona u órgano creador o emisor del acto administrativo (autoridad) y, el **sujeto pasivo** que son las personas a las cuales va dirigido o que también ejecutan el acto administrativo; personas que pueden ser físicas o morales y/o públicas o privadas.

De la misma manera que los actos del orden civil requieren para ser emitidos de una capacidad especial, los actos administrativos del Poder Público requieren ser emitidos por órganos que tengan aptitud o facultad legal para ello; consecuentemente, la **competencia** además de ser una característica esencial del sujeto, equivale a la **capacidad** en el orden privado. En este orden de ideas, es claro percatarse de que el sujeto además de ser el emisor del acto, tiene la necesidad de contar con competencia legal para hacerlo. La competencia es un elemento esencial del sujeto como se ha visto; sin embargo, es necesario que siempre esté contenida en alguna norma jurídica para que sea válida, tanto para los **gobernados** como para las propias dependencias gubernamentales. El motivo por el cual la competencia del sujeto debe estar contenida en algún texto legal, es el hecho de que en muchas ocasiones cuando se expiden actos administrativos, éstos pueden afectar la esfera jurídica o los intereses de los gobernados, lo que hace necesario que esos intereses se encuentren

²⁰ Citado por el profesor DIEZ, Manuel Ma. Op. cit. p. 157.

garantizados por la ley para evitar cualquier forma de arbitrariedad que pudiera realizar el propio sujeto. Trataré de explicarme. Si por competencia entendemos, según el profesor Acosta Romero (op. cit. Primer Curso. p. 724), "la facultad para realizar determinados actos, que atribuye a los órganos de la Administración Pública el orden jurídico"; entonces, podemos inferir validamente que la misma será el límite o medida de las facultades del sujeto.

Según el profesor Manuel M. Díez (op. cit. p. 170), la competencia puede estar regulada por la ley en tres formas; a saber: a).- *Competencia Exclusiva*: Que se presenta cuando la ley atribuye a un solo y exclusivo órgano la facultad de dictar el acto de que se trate. b).- *Competencia Alternativa*: Nos encontramos ante la presencia de este tipo de competencia cuando la ley reconoce la facultad de emitir los actos a varios órganos, cualquiera de los cuales podrá validamente expedir el acto respectivo. c).- *Competencia Colegiada*: Existe cuando la ley exige la **colaboración** de dos o más autoridades para que el acto sea considerado como legal.

Más aún, la competencia también puede ser **delegable o delegada**, siempre y cuando la ley así lo autorice o permita. Esta delegación se presenta cuando se trata de modificar el orden de las competencias de las autoridades, transfiriéndolas de una autoridad a otra.

Asimismo, la competencia puede apreciarse desde dos puntos de vista mas; a saber: a).- *Competencia Por Materia*: Que supone la distribución de los asuntos en función a diversas áreas o actividades; por ejemplo, en materia fiscal existe la división de autoridades por las actividades de recaudación, administración y erogación de recursos, principalmente y. b).- *Competencia Por Territorio*: Está determinada en función de la división política del territorio nacional; vgr. en materia fiscal existen también autoridades generales, regionales y locales.

Finalmente, es de mencionarse que la competencia no puede ser objeto de pactos que comprometan su ejercicio y es irrenunciable para la autoridad, por lo que tiene que ser ejercitada en todos los casos en que la ley así lo exija.

2.- *La Voluntad*. Sostiene el profesor Delgadillo Gutiérrez (op. cit. Primer Curso. p. 174) que debido a que el sujeto titular del órgano (autoridad) que emite la resolución es un funcionario, su **voluntad** como persona física debe encontrarse exenta de vicios para poder expresar así, la voluntad de la administración; esto hace necesario que además de ser una persona capaz civilmente y de tener la investidura de funcionario, su actuación debe estar exenta de dolo, error, violencia, mala fé e intimidación. Indudablemente que la manifestación de la voluntad del sujeto, legalmente exteriorizada, juega un papel sumamente importante en la expedición de los actos administrativos; a grado tal que es indispensable para la existencia y validez del mismo. El maestro Acosta Romero (op. cit. Primer Curso. p. 727) considera a la voluntad como una expresión del proceso **volitivo** del órgano administrativo que está actuando como tal y, en consecuencia, debe tener una exteriorización de su emisor sumamente perceptible y objetiva. En este sentido, la voluntad debe manifestarse en forma expresa, de modo tal que no quede duda respecto a la intención que el sujeto tuvo el exteriorizarla (creemos que esta afirmación tiene algunas excepciones como es el caso de la "*negativa ficta*" regulada por el Código Fiscal de la Federación, misma que en su momento abordaremos).

Debido a su gran importancia, existen condiciones o requisitos que debe de poseer la voluntad del sujeto, para estar en aptitud de producir todos sus efectos legales; requisitos tales como: a).- Ser emitida en forma espontanea y libre; b).- En uso de facultades legales del sujeto; c).- Carecer de vicios, tales como error, dolo, mala fe, violencia, etc.; d).- Estar conforme con el texto legal.

No obstante lo anterior, en los ordenamientos jurídicos administrativos no existen muchas disposiciones que regulen, como en el ámbito civil, la expedición o la forma y términos en que debe exteriorizarse la voluntad del sujeto para dar nacimiento al acto administrativo. Algunos autores como Trentin²¹, consideran que existen tres momentos distintos en el proceso volitivo o manifestación de la voluntad del sujeto; a saber:

a).- *La Determinación*: Surge con la obligación del sujeto de satisfacer las necesidades colectivas y buscar los medios idóneos para lograrlo a través de la determinación de las conductas a seguir.

b).- *La Declaración*: Una vez determinada la voluntad, es necesario que sea exteriorizada a través de la declaración, que para muchos es el elemento constitutivo del acto, pues la determinación es interna.

c).- *La Ejecución*: Si como se ha dicho, la voluntad del sujeto debe estar encaminada directamente a la satisfacción de las necesidades colectivas, es necesario, adicionalmente que, una vez declarada sea ejecutada, es decir realizada.

Finalmente, también existe la posibilidad de que el sujeto aunque no manifieste su voluntad en forma expresa o tácita, es decir, que guarde silencio, también éste será considerado como una declaración de voluntad. El silencio significa que el sujeto ha eliminado toda su forma de actividad externa; sin embargo, si ese silencio afecta la esfera jurídica de los gobernados, el Legislador Ordinario, para evitar una afectación mayor, en algunos casos, plasmó en la ley la posibilidad de presumir la existencia de la voluntad no declarada expresa o tácitamente por el sujeto. Este caso puede apreciarse fácilmente en materia fiscal, al ser creada por el Legislador la figura de la "Negativa Ficta" (arts. 37 y 210 del CFF); figura mediante la cual, al no ser resuelta una instancia o recurso administrativos por la autoridad en un plazo de 4 meses, interpuestos por algún particular, **la ley presume** que los mismos (la instancia y el recurso) ha sido resueltos en sentido adverso a los intereses del promovente y, por ello, éste podrá impugnar validamente ese silencio.

3.- *El Objeto*. Suelen equipararse los significados del objeto, el motivo y el fin del acto administrativo, empero, lo cierto es que existen algunas diferencias sutiles entre los mismos, tal y como se podrá apreciar con nuestra exposición.

Según el destacado tratadista Zanobini²² el objeto del acto es "...la cosa, la actividad, la realización, aquello de que se ocupa y para (lo) que dispone jurídicamente, lo que resulta de su contenido". En este orden de ideas, el objeto será la materia, el contenido o el efecto que produzca el acto administrativo legalmente expedido. Sin embargo, para que el objeto

²¹ Citado por el profesor DIEZ, Manuel Ma. Op. cit. p. 196.

²² Citado también por el profesor DIEZ, Manuel Ma. Op. cit. pp. 227 y 228.

sea considerado como tal, es necesario que cumpla con ciertas características y caracteres.

El objeto debe contener las siguientes características: a).- Ser determinado o determinable; b).- Ser posible física y legalmente y; c).- Ser lícito, o sea, emitido cuando la ley lo permita y no lo prohíba, excepto cuando se trate de facultades discrecionales, caso en el cual adicionalmente deberá contener los siguientes caracteres: 1.- Que no contrarie ni perturbe el orden público, 2.- Que sea emitido de acuerdo a lo establecido por la ley y realizado dentro de las facultades y la competencia del sujeto emisor, 3.- Que sea congruente con la función administrativa y, 4.- Que contenga "cláusulas accesorias", tales como el modo, la condición y el término²³.

Según el destacado maestro Acosta Romero (op. cit. Primer Curso. p. 728), el objeto del acto administrativo puede dividirse también en: a).- *Directo o Inmediato*: Se presenta cuando se crean, transmiten, modifican, reconocen o extinguen derechos y obligaciones únicamente dentro de la actividad del sujeto y en la materia en que tiene competencia, en ambos casos de manera legal y; b).- *Indirecto o Mediato*: Que consiste en la realización de la actividad del sujeto para que cumpla con sus cometidos y ejercer así la potestad pública que tiene encomendada.

4.- *El Motivo*. El destacado profesor Gabino Fraga (op. cit. p. 270.) define en su importante obra al motivo como el o los antecedentes que provocan la emisión o expedición del acto administrativo, "...es la situación legal o de hecho prevista por la ley como presupuesto necesario de la actividad administrativa". Por su parte el maestro Acosta Romero (op. cit. Primer Curso. p. 730) considera al motivo del acto administrativo como el conjunto de circunstancias de hecho y de derecho que preceden o anteceden la emisión del propio acto administrativo y que por razones obvias siempre tienen que existir objetivamente. Luego entonces, es válido concluir que el motivo será, simple y sencillamente, los antecedentes o las circunstancias objetivas de hecho o de derecho que la autoridad toma en cuenta previamente para emitir su acto.

La mayoría de los autores al referirse al motivo, también hacen lo propio con la

²³ Sobre el particular, el profesor BEJARANO SÁNCHEZ ("Obligaciones Civiles". Tercera Edición. Editorial HARLA, Colección Textos Jurídicos Universitarios. México 1990. pp. 530 a 551), afirma que por término debe entenderse un acontecimiento de realización cierta mediante el cual se crea (término suspensivo) o se extingue (término resolutorio) una obligación; por condición entiende el acontecimiento de realización incierta que crea (condición suspensiva) o extingue (condición resolutoria) obligaciones y; por modo o carga considera a la obligación de carácter excepcional creada a cargo del adquirente de un derecho a título gratuito (normalmente estas figuras se presentan en actos de liberalidad como herencia, legado, donación, etc.) como una forma de limitarlo y que grava o afecta al heredero, legatario o donatario, con determinadas cargas. Asimismo, el maestro GALINDO GÁRFIAS ("Derecho Civil". 1er Curso. Novena edición. Porrúa S.A. México 1989. pp. 270 a 281), al abordar este interesante tema señala que la condición además de constituir un acontecimiento futuro e incierto del cual depende la eficacia y los efectos del acto, es el enlace o nexo entre el acto y la previsión hipotética de un evento futuro y objetivamente incierto; puede ser *suspensiva* cuando de ella depende que los efectos del acto se produzcan, los cuales se encuentran suspendidos y, *resolutoria* cuando los efectos del acto al presentarse la condición, cesan inmediatamente. Con el nombre de término denomina al momento futuro de realización cierta en el que el acto debe comenzar a producir sus efectos (término inicial) o debe cesar de producirlos (término final). Finalmente, como modo o carga denomina a la declaración accesoria de la voluntad, que se añade a los actos a título gratuito; por medio de ella se impone al beneficiario la obligación de realizar una determinada prestación que debe cumplir de manera paralela al beneficio recibido.

motivación, la cual por cierto es equiparada, en algunas ocasiones, con aquel. Lo cierto es que el motivo y la motivación están extremadamente vinculados; sin embargo, son conceptos totalmente diferentes, toda vez que la motivación es el juicio que forma el sujeto al apreciar precisamente el motivo (los antecedentes de hecho y de derecho) y al relacionarlo con la ley aplicable. En nuestra Constitución la obligación de motivar los actos se encuentra inmersa en el artículo 16, el cual señala textualmente: "**ARTÍCULO 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.**" (el resaltado es nuestro). En este sentido, la mención de los **motivos** del acto es su **motivación**; empero, es necesario aclarar que ésta únicamente debe expresarse en los actos que serán notificados a los particulares para salvaguardar sus derechos subjetivos, no así los actos que a pesar de ser expedidos por la autoridad, no afectan en lo mas mínimo a los gobernados, bien sea por que no son dirigidos a ellos por ser internos o secretos, lo que implica que no serán divulgados. Igualmente, es prudente mencionar que la motivación solo deben contenerla los **actos escritos**, ya que por razones obvias en los actos verbales o tácitos prácticamente no es posible señalarla, sobre todo por el sistema de derecho en el que nos encontramos inmersos, de acuerdo a los lineamientos contenidos en el transcripto artículo 16 Constitucional.

5.- **El Fin.** En forma general pudiera decirse que el fin del acto administrativo es el propósito o meta que con su expedición se busca; los cuales, por cierto, siempre deberán de respetar el texto legal, así como el interés público y el bien común, de acuerdo a las finalidades que le hubiesen sido asignadas al Estado; de lo contrario, si es que el acto no respeta las características anteriores, estaremos ante la presencia de la figura jurídica llamada "**Desvío de Poder**" (el particular será tratado en el Capítulo V de la presente tesis).

Finalmente, el profesor Gabino Fraga (op. cit. p. 270) ha señalado que son 4 las características esenciales que **el fin** del acto debe poseer para ser válido: **a)**- El sujeto emisor no puede perseguir sino un fin de interés general, bien común y orden jurídico; **b)**- El sujeto emisor no debe perseguir una finalidad que sea opuesta al texto legal, debe respetarlo en todo momento; **c)**- No basta con que el fin perseguido sea lícito y de interés general, sino que además es necesario que el sujeto emisor sea totalmente competente según la propia ley y; **d)**- Además de que el fin sea lícito, de interés general y emitido por un sujeto competente, es necesario que se realice y exteriorice por medio de los actos que la ley ha establecido para tal efecto.

6.- **La Forma.** Constituye uno de los elementos **externos** del acto administrativo, debido a que con ella se otorga la investidura necesaria para ser exteriorizada la voluntad del sujeto; consecuentemente, en el ámbito administrativo **la forma** está elevada a grado de **solemnidad**, ya que en el Derecho Público es necesario que el acto se exprese en la forma especial y determinada por cuanto éste es esencialmente formal; forma que por regla general es escrita. "En derecho público, dice Jéze, al contrario de lo que pasa en derecho privado, **las formas** son garantías automáticas imaginadas por las leyes o reglamentos para asegurar el buen funcionamiento de los servicios públicos, impidiendo las decisiones irreflexivas,

precipitadas, insuficientemente estudiadas²⁴. En estas condiciones, puede decirse que la forma es la exteriorización o materialización de un acto administrativo; es decir, el momento psicológico y subjetivo del acto, se convierte en un momento físico y objetivo.

Para el maestro Acosta Romero (op. cit. Primer Curso. p. 729), la forma es una manifestación material y objetiva en la cual se plasma el acto administrativo, para que así pueda ser apreciado por los sujetos pasivos y percibida por los sentidos, o sea, es la "envoltura" material externa en la que se aprecian además de los demás elementos del acto, sus requisitos, circunstancias y modalidades. La forma puede adoptar diversas variantes, de las cuales la más normal es la **forma escrita**, a grado tal que casi se puede afirmar que es la regla general; sin embargo también adopta otras formas que regulan la actividad de los particulares, tales como los semáforos, los faros, señalamientos, dibujos, figuras, etc..

Debido a la gran importancia de este elemento del acto administrativo, los tratadistas han elaborado algunas clasificaciones, de las cuales a continuación señalaremos algunas.

1.- a).- *Formas Intrínsecas*: Son aquellas que tratan la configuración del acto sin referirse a su fondo y; b).- *Formas Extrínsecas*: Son las relativas a las solemnidades rutinarias que ha de observar el acto.

2.- a).- *Forma Verbal*: Es la exteriorizada a través de sonidos guturales o también utilizando señas y; b).- *Forma Expresa*: Es la exteriorizada a través de actos materiales, que no dejen lugar a la interpretación o duda alguna.

3.- a).- *Formas Esenciales*: Son aquellas que se relacionan con la competencia del sujeto emisor del acto; b).- *Formas Naturales*: Son aquellas que sirven para caracterizar jurídicamente el acto; c).- *Formas Accidentales*: Son aquellas que se agregan en forma discrecional y a veces caprichosa, al acto; d).- *Formas Sustanciales*: Son las que exigen el cumplimiento de determinados requisitos para la validez del acto y; e).- *Formas Integrales*: Son las que se presentan cuando un acto requiere aprobación o autorización posterior.

4.- a).- *Formas "ad solemnitatem"*: Es la que se requiere como medio de protección para los terceros; b).- *Formas "ab substantiam"*: Que son aquellas consideradas como una necesidad esencial del acto y; c).- *Formas "ad probattonem"*: Son las requeridas como elemento de prueba del acto, o bien, las que hacen posible su presentación a otros órganos de la administración o a otras personas.

Finalmente, es necesario evidenciar la diferencia existente entre la **forma** y la **formalidad**; diferencia que ha sido expuesta por el tratadista Caetano²⁵ quien sostiene que la **Forma** es el modo por el que es manifestada o exteriorizada la voluntad administrativa del sujeto, lo que la hace perceptible en el mundo jurídico y, la **Formalidad** es cualquier hecho, a veces casi ritual, cuya producción o realización exige la ley para la formación o manifestación de la voluntad y del acto administrativos.

Con las anteriores manifestaciones consideramos que se han mencionado, aunque en forma breve, los principales elementos del acto administrativo. Sin embargo, a pesar de que por regla general todo acto debe poseer todos los citados elementos, en algunas ocasiones,

²⁴ Citado por el profesor FRAGA, Gabino. Op. cit. p. 271.

²⁵ Citado por el profesor DIEZ, Manuel Ma. Op. cit. p. 233.

bien sea por omisión o bien por negligencia, se emiten o expiden algunos actos que no los contienen, lo que provocará que éstos, ya sea que no nazcan a la vida jurídica o también, no produzcan validamente todos sus efectos jurídicos, ya que adolecerán o estarán "viciados" de inexistencia o de invalidez, dependiendo del elemento del cual carezcan. En los siguientes subtemas nos referiremos a los efectos que genera la falta de los citados elementos.

2.3.1.- EXISTENCIA O INEXISTENCIA DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

Al igual que en el ámbito privado en el que los actos jurídicos para poder existir jurídicamente requieren necesariamente de contar con ciertos elementos como son el Consentimiento, el Objeto y, en algunos casos, la Solemnidad (según lo establecido por el artículo 1794 del CC para el DF en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, el Consentimiento y el Objeto son los únicos elementos de existencia del acto jurídico; sin embargo y a pesar de ello, en casos específicos también será un requisito de existencia la Solemnidad, tal es el caso del matrimonio, que debe celebrarse ante un Juez del Registro Civil -art. 146 del citado Código- y la novación, que para estar en posibilidad de extinguir una obligación es necesario que se asiente en forma expresa la palabra "novación", de lo contrario no operará la citada extinción -art. 2215 del mismo Código-; en el ámbito administrativo los actos que sean expedidos deberán satisfacer también ciertos requisitos y elementos para existir en el ámbito del Derecho, de los cuales nos ocuparemos en el presente subtema.

Un acto administrativo será *existente* (válido o inválido, según sea el caso) cuando al ser expedido o emitido, reúna los elementos que le son esenciales; elementos tales como: **a).**- El Sujeto u Órgano Emisor; **b).**- La Manifestación de la Voluntad; **c).**- El Objeto y; **d).**- La Forma. Consecuentemente, cuando un acto al ser expedido no reúna alguno o algunos de estos elementos, será jurídicamente *inexistente*, constituyéndose en la "nada jurídica".

Ha sido definido el acto inexistente como aquel que por diversas circunstancias no pudo constituirse como acto jurídico, por haberse omitido la formalización o realización de uno de sus requisitos esenciales constitutivos, de manera tal que los efectos perseguidos o los fines buscados no pueden producirse en el ámbito jurídico, debido a la *ineficacia absoluta* del acto que no ha podido nacer; lo anterior provoca que un acto con tales deficiencias no sea ejecutorio, pues las mismas (las deficiencias) no pueden ser salvadas de manera alguna, ni prescripción, ni ratificación, ni convalidación, etc.; ello provocará, asimismo, que si el sujeto emisor pretendiera ejecutarlo, nos encontraríamos ante la presencia de una cuestión de hecho que provocaría todas las consecuencias legales que la ley en su contra fija. El acto inexistente, en consecuencia, es aquel que no reúne los elementos de hecho que supone su naturaleza u objeto. Para el gran tratadista Bonnetcasse "un acto jurídico es inexistente cuando le falte uno o mas de sus elementos orgánicos, o quizás mas exactamente, específicos... Estos elementos son de dos clases, elementos del

orden psicológico y elementos del orden material..."²⁶.

Una de las características del acto inexistente es precisamente la falta de ejecutoriedad que tiene, lo que provoca las siguientes circunstancias: a).- Ninguna persona está obligada a acatarlo u obedecerlo. b).- No es necesario que se solicite, mediante recurso, su inexistencia. c).- Sin embargo, los tribunales podrán constatar su inexistencia y. d).- No puede ser ejecutado por la autoridad, so pena de sufrir, el ejecutor y el ordenador, las responsabilidades correspondientes, debido a encontramos ante una situación de hecho y no legal.

Ahora bien, hemos citado algunas definiciones y características de los actos inexistentes y también, se han señalado algunos "efectos" o circunstancias que con ellos no se provocan o generan. Sin embargo, hace falta referimos en forma concreta a los mencionados elementos del acto que al carecer de ellos genera su inexistencia; de lo contrario, podría presentarse una confusión para diferenciar este tipo de actos con los actos inválidos. Los elementos esenciales de cualquier acto que hemos referido son: el Sujeto u Órgano Competente, la Manifestación de Voluntad, el Objeto y la Forma.

En el caso de la **ausencia del sujeto**, el acto administrativo será inexistente, pues este último no puede emitirse a sí mismo, ya que necesita de una autoridad que lo haga; empero, puede ocurrir que si exista el sujeto, pero ello no será suficiente para que exista el acto, resultando necesario que también **exteriorice su voluntad**, toda vez que de no hacerlo, el acto no podrá existir (es prudente aclarar que en ocasiones, solo por disposición expresa de la ley, aunque el sujeto no exteriorice su voluntad, la misma es *presumida*, tal es el caso de la figura de la *negativa ficta* que regula el CFF en su artículo 37). Tampoco puede existir jurídicamente un acto que no tenga un **objeto** para el cual fue expedido; es decir, sería inconcebible un acto que no tuviera o poseyera contenido alguno. Finalmente, si el acto no posee la **forma** establecida por la ley, tampoco puede existir pues con ella se pretende evitar la expedición de acto en forma irreflexible, impensada, irracional, etc. Es prudente aclarar que para algunos autores, como el profesor Acosta Romero, en el ámbito administrativo no debe hablarse de inexistencia del acto jurídico, salvo el caso en que se esté en presencia de la falta absoluta de éste, es decir, cuando no existe ninguno de sus elementos.

En conclusión, la existencia o inexistencia de los actos administrativos está condicionada única y exclusivamente por el hecho de que el acto posea o no los elementos esenciales para nacer a la vida jurídica, para ser considerado como un acto jurídico. No obstante lo anterior, el hecho de que un acto nazca a la vida jurídica, no implica necesariamente que pueda producir sus efectos, o sea, ser válidos; para ello es indispensable que sus elementos esenciales reúnan ciertas características, las cuales abordaremos a continuación.

2.3.2.- VALIDEZ O INVALIDEZ DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

²⁶ Citado por el profesor FRAGA, Gabino. Op. cit. pp. 289 y 290.

En el ámbito del Derecho Privado los actos jurídicos que existen, pueden ser válidos o inválidos, dependiendo de la satisfacción que realicen o no de determinados requisitos. Tales requisitos se encuentran contenidos en el artículo 1795 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Local y para toda la República en Materia Federal, a saber:

- 1.- Incapacidad legal de las partes o de una de ellas,
- 2.- Vicios del consentimiento,
- 3.- Objeto, motivo o fin ilícito y,
- 4.- Ausencia de formalidades.

En este orden de ideas, resulta lógico que los elementos señalados con los números 1 y 2, se relacionan con el elemento esencial del Consentimiento; el elemento número 3 se relaciona con el elemento esencial del Objeto y; el elemento número 4 se vincula con el elemento esencial de la Solemnidad (todos los elementos esenciales han sido abordados en el subtema inmediato anterior). También es prudente aclarar que cuando el acto jurídico existe con algún elemento de invalidez, a pesar de ello, en ocasiones, producirá sus efectos al convalidarse (nulidad relativa, art. 2226 del citado CC) y en otras no (nulidad absoluta, art. 2227 del propio ordenamiento legal).

Ahora bien, en el ámbito del Derecho Público, concretamente en el Administrativo, también existen actos que a pesar de existir jurídicamente por haber sido emitidos con sus elementos esenciales, pueden no producir sus efectos legales por carecer de alguno de sus elementos de validez. Sin embargo, en este ámbito no es posible establecer una teoría de las nulidades tan delimitada como la expuesta en el ámbito privado, debido a que, en primer lugar, en una y otra esfera existen grandes diferencias y, en segundo término, no existe ningún código, ley, reglamento, etc., que regule en forma individual y concreta la teoría de la inexistencia y validez del acto administrativo, como si ocurre en el Derecho Privado; empero, quizá tal omisión se debe a que la rama administrativa es sumamente dinámica y cambiante, lo que provoca el surgimiento de un sinnúmero de criterios y situaciones especiales.

En el ámbito administrativo, todos los actos que sean expedidos por la autoridad se **presumen** por la ley como **válidos**, hasta en tanto se demuestre lo contrario. Esto se ve corroborado por el texto del artículo 68 del CFF, el cual señala lo siguiente: "Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales."; aspecto que en el ámbito privado no se presenta porque ahí las partes son particulares que se encuentran en el mismo plano, sin contar con determinada investidura legal como ocurre con la autoridad; ello provoca que, en el contorno público no suceda o presente tal equilibrio, pues en él interviene una autoridad investida de varias atribuciones y dotada de la presunción legal de sus actos; luego entonces, el particular en principio materialmente no se encuentra en su mismo plano y en iguales condiciones. Así las cosas, es evidente que la **validez** del acto administrativo deriva o proviene de una presunción legal, misma que subsistirá mientras no se demuestre lo contrario; aspecto que da a este tipo de actos su característica de legitimidad.

Se ha mencionado que un acto administrativo no puede nacer a la vida jurídica si es que carece de alguno de sus elementos esenciales (Sujeto, Manifestación de Voluntad, Objeto y Forma); empero, en algunas ocasiones a pesar de que el acto posea estos elementos, puede suceder que alguno de ellos se encuentre "viciado", lo que provocará que

el acto a pesar de existir, no pueda producir eficazmente todos sus efectos, ya que estará afectado de una **Nulidad Relativa** o de una **Nulidad Absoluta**, según sea el elemento viciado. Luego entonces, para que el acto sea eficaz es necesario que, además de poseer sus elementos esenciales, éstos deben de estar libres de vicios.

Primeramente nos ocuparemos de la **Nulidad Absoluta** originada por la existencia de algún "vicio" en los elementos esenciales del acto. Según el destacado profesor García de Enterría, un acto o negocio es **nulo de pleno derecho** cuando "su ineficacia es intrínseca y por ello carece de *ad initio* de efectos jurídicos sin necesidad de una previa impugnación. Este supuesto máximo de invalidez o ineficacia comporta una serie de consecuencias características: ineficacia inmediata. *ipso jure*, del acto; carácter general, o *erga omnes* de la nulidad e imposibilidad de sanarlo por confirmación o prescripción"²⁷.

En este orden de ideas, podemos decir que la nulidad absoluta del acto administrativo se presenta cuando existen vicios en los siguientes elementos:

a).- En la **competencia** del Sujeto emisor. Se presenta cuando el acto respectivo emana de un órgano distinto al señalado o facultado por la ley, o bien, cuando el funcionario que actúa no tiene representación legal otorgada por el órgano emisor y también, cuando un inferior jerárquico realiza actos reservados a un superior sin que le sea delegada, en forma expresa y de acuerdo con la ley, tal función.

b).- En el **fin** del acto por presentarse un "desvío de poder". Por ejemplo, cuando el órgano competente toma, en ejercicio de una facultad discrecional, una resolución dentro de sus límites competenciales, pero con un fin que no está reconocido y regulado por la ley; es decir, el órgano emisor se ha extralimitado en el fin que busca con la expedición del acto.

c).- En la **forma** en que se emitió el acto. Esto es, no se cumplió con las disposiciones legales que garantizan la voluntad jurídica de las partes que intervienen en el acto, es decir, será vicio de forma la contravención de normas procesales para la formación del acto.

d).- En el **objeto** (contenido) al ser contrario al interés general y al orden público en desacuerdo con la propia ley. Se presenta este vicio cuando se contravienen las fuentes de derecho como son leyes, reglamentos, costumbres, jurisprudencia, etc., al expedir un acto con un contenido totalmente contrario a los lineamientos legales.

En estos casos, el acto de que se trate no podrá ser convalidado por ninguna forma, pues el vicio del que adolece es tan severo que no existe posibilidad de subsanarlo. Las características que distinguen a la nulidad absoluta son las siguientes:

- 1.- La nulidad se provoca por violación a leyes prohibitivas o de interés público.
- 2.- Los actos son realizados por funcionarios incompetentes.
- 3.- El acto no se convalida por prescripción, ni se legitima por confirmación.
- 4.- De la nulidad puede valerse cualquier persona.
- 5.- Son actos constitutivos de delitos.
- 6.- Se fundan en reglamentos o leyes decretados inconstitucionales.
- 7.- Su contenido u objeto es legalmente imposible.

²⁷ Citado por el doctor SERRA ROJAS, Andrés. Op. cit. Primer Curso. p. 334.

8.- Los actos son dictados por órganos colegiados en forma irregular.

9.- No son emitidos en forma escrita.

La **Nulidad Relativa** se presenta cuando el acto administrativo padece de una irregularidad en algún requisito formal; que como tal es posible subsanarse por confirmación o prescripción, pero solo la podrá invocar la persona afectada. En este orden de ideas, los actos afectados de esta nulidad se pueden perfeccionar y la acción para demandar la invalidez es susceptible de prescribir.

Este tipo de nulidad se origina cuando existen vicios en los siguientes elementos:

a).- En la **manifestación de la voluntad** por dolo, violencia, error, mala fe, que afecten la parte discrecional del acto. **b).**- Cuando su **objeto** (contenido) se funda en hechos inexistentes, o bien, que niegue hechos que si existen y. **c).**- La falta de **forma** del acto pero que sea interno.

Finalmente, las características que distinguen a la nulidad relativa son:

1.- Se contravienen leyes permisivas o supletorias.

2.- Los actos a pesar de ser expedidos por autoridades competentes, adolecen de vicios en la manifestación de voluntad.

3.- El acto se convalida por confirmación y se perfecciona por prescripción.

4.- La nulidad solo pueden invocarla los interesados dentro de los plazos establecidos por la ley.

5.- Su contenido u objeto es posible y lícito y el error es enmendable.

6.- Su forma legal es imperfecta y puede perfeccionarse.

En conclusión, los actos administrativos requieren de ciertos elementos para poder existir y también para ser válidos en el ámbito jurídico; elementos que pretendimos exponer en el presente tema. Solo nos resta referirnos a la ejecutoriedad de los citados actos para así concluir la exposición del presente capítulo.

2.4.- EJECUTORIEDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

No deben confundirse la **ejecutividad** del acto, con su **ejecutoriedad**, ya que la primera es su fuerza intrínseca (constituye un atributo del mismo acto), mientras que la segunda constituye la facultad de ejecutar o hacer cumplir, incluso forzosamente, el acto (constituye un atributo de la autoridad). Por tal motivo, en el presente tema analizaremos estas dos características.

Cuando el acto administrativo ha sido emitido, satisfaciendo todos sus elementos esenciales (existenciales) y existe jurídicamente y, además, estos elementos están libres de algún "vicio" (elementos de validez), entonces adicionalmente será un acto **eficaz**, perfecto y ejecutable. Consecuentemente, este un acto con estas características será **ejecutorio** y **ejecutable**; siempre y cuando, adicionalmente, reúna las siguientes condiciones: **a).**- Que sea un acto administrativo (los que por su propia naturaleza son ejecutables); **b).**- Que sea perfecto (que cumpla con sus elementos esenciales); **c).**- Que sea exigible (apto para producir sus efectos legales) y; **d).**- Que sea legalmente notificado a través de comparecencia personal del notificador, publicaciones, edictos, etc.

El profesor Ma. Diez (op. cit. p. 261) considera que la ejecutoriedad del acto administrativo "puede considerarse como una manifestación especial de (su) eficacia..., en cuanto éstos imponen deberes o restricciones a los administrados, que pueden ser realizados, aún contra la voluntad de los mismos, por medio de los órganos administrativos sin intervención previa de los órganos jurisdiccionales". Asimismo, el doctor Acosta Romero (op. cit. Primer Curso. p. 755) sostiene que los actos administrativos que impliquen su realización fáctico-jurídica, pueden ejecutarse por los órganos de la autoridad, ya que existen actos que no requieren esa ejecución, tales como los actos meramente declarativos; por tanto, el cumplimiento de esa ejecución puede ser voluntaria (tanto por los particulares o gobernados, como por los propios órganos inferiores de la administración pública) o bien, forzosa, utilizando el Estado, el medio de ejecución respectivo.

Algo que nos llama sobremanera la atención, lo es la acertada afirmación del profesor Gabino Fraga (op. cit. p. 283) al referirse a la ejecutoriedad del acto administrativo y a la facultad ejecutiva de la autoridad, pues el citado maestro señala que: "En nuestro sistema legal, la acción directa de la autoridad administrativa para **ejecutar** sus propias resoluciones no puede admitirse lisa y llanamente, pues, **a falta de una disposición constitucional que expresamente la reconozca**, su procedencia dependerá de la compatibilidad que guarde con el sistema general de la Constitución y con alguno de sus preceptos especiales que aparentemente la rechazan" (el resaltado es nuestro); es decir, el citado autor está señalando algo muy importante, en el sentido de que en nuestra Constitución no existe ningún precepto que **en forma expresa** confiera a la autoridad la facultad ejecutiva de sus actos, empero, tal omisión aparentemente se ve subsanada por la interpretación del sentido y espíritu plasmado en nuestra Carta Magna. Sin embargo, ¿A dónde queda el principio de legalidad que establece que la autoridad solo puede hacer lo que en forma expresa le autoriza la ley?: sería sumamente interesante ahondar en este polémico tema pero nos alejariamos del que nos ocupa, por lo que su estudio lo dejaremos para una mejor oportunidad y ocasión.

Por el momento consideramos agotada la exposición de las características y elementos esenciales y de validez del acto administrativos, requisito *sine qua non*, para estar en posibilidad de abordar los siguientes capítulos, pues en el presente creemos haber expresado importantes aportaciones, basándonos en ilustres profesores administrativistas, que en lo sucesivo serán de capital importancia.

Capitulo Tres

El Fisco Federal

Por Fisco debe entenderse lo perteneciente al Fisco y Fisco significa, entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestación por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aún cuando tengan facultad de resolución, en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestación, que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género y de autoridad fiscal la especie.

S.C.J.N.¹.

3.1.- ANTECEDENTES Y DEFINICIÓN.

La antigua ciudad de Roma, sede de una de las mas impresionantes, importantes y trascendentes civilizaciones que a lo largo de la Historia de la Humanidad se han desarrollado, es la cuna también del sistema de Derecho utilizado en nuestro país y en la mayoría de los países Latinoamericanos. A través de su desarrollo y crecimiento que inicia desde su propia fundación el 21 de abril del año 753 a.C.² y hasta la caída de los dos Imperios en que se dividió, generó innumerables aportaciones jurídicas que aún hasta nuestros días tienen plena vigencia y aplicación.

El Imperio Romano antes de ser tal, tuvo que transitar por períodos o etapas de desarrollo previas. En principio a partir de su fundación (año 753 a.C.) y hasta el año 510 a.C., su organización era la de una **Monarquía**, la cual tuvo al frente 7 Monarcas (Rómulo, Numa Pompilio, Tulio Hostilio, Anco Marcio, Tarquino Prisco, Servio Tulio y Tarquino el Soberbio).

Posteriormente y debido, entre otras cosas al "*conflicto Patricio-Plebeyo*" que se presentó, Roma cambió su estructura y se combirtió en una **República** (del año 510 al 27 a.C.), en este período se presentaron grandes avances en materia jurídica pues se creó "*La Ley de las Doce Tablas*" que se componía a grandes rasgos de las siguientes "*Tablas*": I.- Procedimiento *in jure*, II.- Procedimiento *in iudicio*, III.- Procedimiento ejecutivo, IV.- Patria-potestad, V.- Herencia y tutela, VI.- Propiedad y posesión, VII.- Servidumbres, VIII.- Delitos, IX.- Derecho Público, X.- Derecho *Sagrado*, XI.- Disposiciones complementarias de las cinco primeras "*Tablas*" y, XII.- Disposiciones complementarias de las cinco últimas "*Tablas*".

No obstante lo anterior, la grandeza y avance de esta ciudad continúo y se combirtió en **Principado** el cual duró del año 27 a.C. hasta el 235 d.C. con la muerte de Alejandro

¹ Citado por el ilustre profesor DE LA GARZA, Sergio Fco.: "Derecho Financiero Mexicano". Decimoquinta edición. Porrúa S.A., México 1987, p. 67.

² Este dato y el siguiente esbozo histórico, lo hemos realizado basándonos en la obra del profesor SAÍNZ GÓMEZ S., José María: "Derecho Romano I". Editorial LIMUSA. México 1988. Capítulo 2: "Periodización de Roma y su Derecho". pp. 24 a 74.

Severo. Es en estos tiempos en que nace el Imperio Romano, el cual debido a su inmensidad es dividido por el emperador Teodosio en el año 395 d.C. en dos: a).- La parte Occidental, con capital en la propia ciudad de Roma, que deja en favor de su hijo Honorio y, b).- la parte Oriental, con capital en la ciudad de Constantinopla, en favor de su otro hijo Arcadio.

A partir de entonces comienza el decaimiento del Imperio Romano, ya que cada una de sus "partes" sufrió muy distintos sucesos o eventos que originaron grandes e importantes cambios en toda la humanidad; es decir, el Imperio Occidental fue el primero en caer cuando el caudillo germano Odoacro vence al último emperador Rómulo Augústulo en el año de 476 d.C., dando inicio así, en occidente, la Edad Media que tuvo una duración aproximada de 10 siglos; por su parte el Imperio de Oriente tardó mas en derrumbarse, hecho que ocurrió precisamente con la caída de la ciudad de Constantinopla en el año de 1090 d.C..

La breve reseña histórica que hemos efectuado en el párrafo anterior, nos muestran la gran importancia, influencia y trascendencia que el pueblo Romano tuvo en la humanidad. Por tal motivo, es precisamente en aquella ciudad en la que por primera vez es utilizada la palabra *Fisco*, que proviene del vocablo latino "*fiscus*" que era utilizado entre los romanos para definir a la cesta de mimbre en que se guardaba el dinero; asimismo, fue utilizada para designar al tesoro del Monarca, Príncipe o Emperador (según la época de que se trate) y diferenciarlo del "*erario*" que representaba el tesoro público o del Estado. En la España medieval, las antiguas leyes castellanas designaron con el nombre de "fisco" o "cámara del rey" al tesoro o patrimonio de la casa real que desde entonces se confundía con el "erario" o tesoro público³. Por su parte el profesor Flores Zavala⁴ agrega que en Alemania se dio a la palabra fisco un significado que se equiparaba a un ente con personalidad distinta al Estado y al Príncipe, pero suficiente para ser detentador de la Hacienda Pública; también añade el mismo autor que "recibe el nombre de fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo".

En nuestro país se considera como Fisco a la SHCP, la cual antes de tener la estructura actual tuvo, lógicamente, otras. Según el profesor De la Garza (op. cit. p. 68) al expedirse la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado en 1947 se creó la Secretaría de Bienes Nacionales e Inspección Administrativa a la cual se le atribuyeron funciones de manejo e inspección de recursos; pronto perdió algunas de estas atribuciones quedándose solo con las primeras (las de manejo de recursos), adquiriendo el nombre de Secretaría del Patrimonio Nacional; recientemente, al expedirse la LOAPF se le atribuyeron las facultades de recaudación, manejo y erogación de recursos adquiriendo su nombre actual; es necesario aclarar que durante cerca de dos sexenios la SHCP fue apartada de las funciones de

³ GIL VALDIVIA, Gerardo. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. Tomo IV. Porrúa S.A. México 1985. p. 221.

⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Trigésima edición. Porrúa S.A., México 1993. p. 20.

programación de los egresos federales; función que fue asignada a la recientemente desaparecida SPP, misma que fue "absorbida", en la presente administración por la propia SHCP.

En este orden de ideas, es fácil percatarse del hecho de que en nuestros días aún se confunden las palabras "fisco", "erario" y "hacienda", pues se consideran sinónimos; empero, creemos que existe una sutil diferencia entre estos conceptos; a saber:

a).- Por **Erario** entendemos precisamente el patrimonio del Estado, integrado por todos sus bienes, servicios, créditos, etc.

b).- Por **Hacienda** consideramos al órgano del Estado, que es el titular del erario y que se divide, fundamentalmente en nuestro sistema tributario, en tres partes: Recaudación, Administración y Erogación de recursos.

c).- Por **Fisco** entendemos a una de las partes de la Hacienda, específicamente la que se refiere a la Recaudación de recursos.

No obstante lo anterior, al presente Capítulo decidimos denominarlo "Fisco Federal" por dos razones fundamentalmente; la primera, porque es considerado por muchos como sinónimo de Hacienda y, la segunda, porque analizaremos algunas de las facultades de la SHCP que no solamente tienen que ver con su facultad recaudadora, sino que también se relacionan con sus facultades de comprobación o fiscalización propiamente dichas.

3.2.- LOS INGRESOS DEL ESTADO.

Antes que nada es necesario conocer el concepto de "ingreso". Desde un punto de vista contable se consideran como ingresos "al dinero o su equivalente *ganado, devengado o acumulado* durante un periodo contable, que aumenta el total del activo neto existente con anterioridad, y que procede de las ventas y las rentas de cualquier tipo bienes o servicios y de la recepción de donaciones y ganancias accidentales de cualquier procedencia externa"⁵; luego entonces, debido a que el sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica la realización de múltiples erogaciones, éste (el Estado) debe hacer uso de su facultad recaudadora de ingresos y obtener así, los recursos necesarios para solventar sus gastos originados con motivo del cumplimiento de sus fines y funciones, lo que implica la necesidad de buscar varias vías o formas que se los proporcionen. A nivel Constitucional el fundamento de la mencionada facultad recaudadora se encuentra en el artículo 73 fracción VII, al disponer que el Congreso Federal tiene facultades para "imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

Para el profesor Serra Rojas⁶ son *ingresos públicos* todo el dinero que percibe el Estado y los demás entes de derecho público, por los diferentes conceptos legales y en virtud de su *jure imperii* o poder de autoridad. "Toda recepción de numerario en las arcas del Estado debe considerarse como un ingreso, aunque no tenga el carácter de definitivo".

⁵ KOHLER, Eric L.: "Diccionario para Contadores". Editorial UTEHA. México 1986. p. 307.

⁶ SERRA ROJAS, Andrés: "Derecho Administrativo". Tomo II. Decimoquinta edición. Porrúa S.A. México 1992. p. 33.

Numerosas clasificaciones se han elaborado de los ingresos estatales; de las cuales nos despierta particular interés la elaborada por el maestro Serra Rojas (op. cit. Tomo II. p. 34) que divide a dichos ingresos en dos clases: a).- **Ingresos Tributarios**: que comprenden los ingresos originados por las obligaciones económicas de los gobernados para contribuir a los gastos públicos (artículo 31 fracción IV Constitucional), tales como los impuestos, las aportaciones de seguridad, derechos, etc. y; b).- **Ingresos Financieros**: Que provienen de las diversas fuentes de financiamiento comprendiendo empréstitos, emisión de moneda, la devaluación, deuda pública, expropiaciones, decomisos, nacionalizaciones, etc..

Igualmente el destacado tratadista Flores Zavala (op. cit. pp. 23 y 24) expresa una clasificación de los ingresos federales, dividiéndolos también en dos clases: 1.- **Ingresos Ordinarios**: Que son los percibidos legalmente por el Estado en forma regular, renovándose en el presupuesto de cada año y que se destinan a cubrir los gastos públicos de la Federación, Entidades Federativas y Municipios; tales como impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, etc. y; 2.- **Ingresos Extraordinarios**: Que son los percibidos por el Estado cuando se presentan circunstancias anormales, raras o irregulares que lo obligan a imponerlos, tal es el caso de la deuda pública, empréstitos, expropiaciones, nacionalizaciones, emisión de moneda, etc..

Podríamos continuar expresando mas clasificaciones de los ingresos estatales, todas ellas muy acertadas y completas; empero, para efectos de la presente tesis consideramos mas acertado ahondar y basarnos fundamentalmente en aquella sostenida principalmente por el maestro Acosta Romero, que divide a los citados ingresos de acuerdo a su origen en: Ingresos por "*Vías de Derecho Privado*" y por "*Vías de Derecho Público*"; las cuales a continuación analizaremos.

3.2.1.- POR VÍAS DE DERECHO PRIVADO.

A nadie escapa la circunstancia de que en el **Derecho Privado**, siguiendo la tesis de profesor Galindo Gárfias⁷, los sujetos en sus relaciones se encuentran sometidos a normas jurídicas que no han sido creadas ni impuestas por ellos, por tal motivo, la autonomía de su voluntad solamente estará limitada en tanto no contraríen el texto de las citadas normas, lo que implica que los sujetos en este caso se encuentran colocados en igual posición y paridad; es decir, en el Derecho Privado, por regla general, prevalece la protección de los intereses de los particulares, en cuanto gozan, en un ámbito mas o menos de libertad y autonomía para exteriorizar su voluntad, de igualdad de circunstancias. Consecuentemente, deberá entenderse por Derecho Privado "al conjunto de normas que regulan las relaciones jurídicas entre personas que se encuentran legalmente consideradas en una situación de igualdad, en virtud de que ninguna de ellas actúa, en dichas relaciones, investida de autoridad estatal"⁸.

⁷ GALINDO GÁRFIAS, Ignacio: "Derecho Civil". Primer Curso. Novena edición. Porrúa S.A., México 1989. pp. 80 y 81.

⁸ GAXIOLA MORAILA, Federico Jorge: "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. Tomo III. Porrúa S.A., México 1985. p. 197.

En este orden de ideas, el Estado librándose de su *jure imperii*, se coloca en el mismo nivel de los particulares para "acordar" con ellos, la realización de actos jurídicos que le proporcionen a aquél un beneficio económico y obtenga así algunos ingresos. Sin embargo, según el maestro Acosta Romero⁹, si bien es cierto que el Estado puede obtener ingresos por vías de Derecho Privado colocándose al mismo nivel de los particulares, no menos cierto es que la realidad ha demostrado que si el Estado dependiera únicamente de estos ingresos, difícilmente obtendría de los gobernados en forma voluntaria los recursos necesarios y suficientes para sufragar los gastos públicos, además de que en este caso el Estado no solamente recibe una prestación, sino que tiene que otorgar, a su vez, una contraprestación equivalente. La anterior reflexión nos obliga a mencionar que en Derecho Privado el Estado celebra contratos con los particulares, los cuales le arrojan un determinado beneficio.

No obstante lo anterior y a pesar de la poca importancia que representan, proporcionalmente hablando, este tipo de ingresos, no por ello dejan de constituir vías de ingresos de recursos para las arcas Estatales, motivo más que suficiente para estudiarlas, por lo menos en forma breve.

3.2.1.1.- DONACIÓN y COMODATO.

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 2332 del CC, el **contrato de Donación** es aquel "por el que una persona transfiere a otra, gratuitamente, una parte o la totalidad de sus bienes presentes". Es prudente señalar que la regulación jurídica de este contrato se encuentra contenida a lo largo de los artículos 2332 a 2383 del mencionado ordenamiento legal. Ahora bien, según el Lic. Cruz Ponce¹⁰ de acuerdo con su definición legal, este contrato es traslativo de dominio, a título gratuito (por mera liberalidad), unilateral (solo está obligado el donante) y solo estarán afectos los bienes presentes, no así los futuros; asimismo, para el ilustre profesor Sánchez Medal¹¹ la **Donación** es el contrato mediante el cual una persona, llamada *donante*, transmite gratuitamente solo parte de sus bienes presentes a otra persona, llamada *donatario*, debiendo reservarse para sí bienes suficientes para su subsistencia y para el cumplimiento de sus obligaciones; se encuentra clasificado como un contrato *gratuito*, generalmente *unilateral*, *formal*, *principal* e *instantáneo*.

En este sentido, puede suceder que una persona particular (**donante**) decida, por irreal que parezca, en forma unilateral, gratuita y formal, transferir gran parte de sus bienes presentes y no futuros al Estado (**donatario**), incrementando el patrimonio de este último en detrimento del patrimonio del primero. Sin embargo, consideramos que en nuestros

⁹ ACOSTA ROMERO, Miguel: "2º Curso de Derecho Administrativo". Porrúa S.A.. México 1989. p. 379.

¹⁰ CRUZ PONCE, Lisandro: "Código Civil Comentado". Libro Cuarto 2º y 3º partes: "De Los Contratos". Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. Tomo V. México 1988. pp. 53 y 54.

¹¹ SÁNCHEZ MEDAL, Ramón: "De los Contratos Civiles". Décima edición. Porrúa S.A.. México 1989. Capítulo XII. pp. 201 a 216.

tiempos es prácticamente imposible que algo parecido suceda, empero, a pesar de ello, ésta no deja de constituir una vía de ingresos del Estado.

Por su parte, el **Comodato** es definido por el mencionado Código Civil en su artículo 2497 como "un contrato por el cual uno de los contratantes (comodante) se obliga a conceder gratuitamente el uso de una cosa no fungible, y el otro (comodatario) contrae la obligación de restituirla individualmente"; de acuerdo con esta definición, la Lic. Licona Vite (*Código Civil Comentado*. Op. cit. Tomo V. pp. 163 y 164) sostiene que este tipo de contrato se clasifica dentro de los gratuitos (no admite retribución), consensual no real (no requiere de la entrega de la cosa para perfeccionarse), bilateral (derivan derechos y obligaciones para los contratantes) y traslativo de uso de una cosa no fungible (no de dominio, ni de goce del bien de que se trate); es decir, el objeto del contrato debe de consistir en cosas *no fungibles*, ya que se trata de un préstamo donde una de las partes (comodatario) está obligado a restituir la cosa o bien recibido en su idéntica individualidad, o sea, la *fungibilidad* no permite la entrega de una cosa por otra, pues el pago es *in natura*. Asimismo, señala el profesor Sánchez Medal (op. cit. pp. 283 a 292) que desde nuestro dos anteriores Códigos Civiles, e incluso en el Napoleónico, se consideró a este contrato como una especie del género "préstamo", el cual se divide en: a).- Préstamo de consumo o mutuo, con la obligación de devolver otra cosa de la misma especie y calidad y; b).- Préstamo de uso o comodato, con la obligación de devolver la misma cosa individual y en especie que fue recibida.

En este orden de ideas, el Estado también puede obtener ingresos con la celebración de este tipo de contratos, desde el momento en que un particular (comodante) se obliga a concederle u otorgarle, en forma gratuita, el uso de una cosa o bien mueble o inmueble; por lo que el Estado al servirse de ella sin necesidad de dar una contraprestación por la naturaleza gratuita del contrato, indudablemente que obtiene un ingreso, no en capital sino en especie o servicio, que incrementa su patrimonio durante el tiempo que dure el mencionado acuerdo de voluntades; claro está que la posibilidad de que se materialice lo anterior es sumamente vaga, empero, no por ello debemos descartarla como vía de ingresos estatal.

3.2.1.2.- COMPRA-VENTA y PERMUTA.

Sin lugar a dudas el contrato de **Compra-Venta** es uno de los mas comunes e importantes en nuestra legislación. El Código Civil en su artículo 2248 establece que "Habrà compraventa cuando uno de los contratantes (**vendedor o enajenante**) se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, y el otro (**comprador o adquirente**) a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero". Sobre el particular sostiene el doctor Galindo Gárfias (*Código Civil Comentado*. op. cit. Tomo V. pp. 5 y 6) que de la lectura del precepto en comento se desprende que la transferencia de la propiedad de la cosa objeto del contrato se perfecciona con posterioridad a la celebración del contrato, el cual por cierto solo tendrá efectos obligatorios pero no traslativos; luego entonces, queda clara la situación de que la redacción de este artículo es oscura, pues pudiera pensarse entonces que para que se perfeccione este tipo contratos es indispensable que, además del consentimiento de las partes, es necesaria la entrega de la cosa; sin embargo, la doctrina,

la práctica y aún la jurisprudencia son coincidentes en atribuir a este contrato un efecto traslativo de dominio en favor del comprador, siendo suficiente para su perfeccionamiento el que las partes hayan acordado y determinado el objeto del contrato y su precio, sin necesidad de que la cosa sea entregada y el precio pagado. Por su parte el profesor Sánchez Meda (op. cit. pp. 149 a 196) clasifica a este contrato de la siguiente manera: *sin alagmático* o bilateral, *oneroso, conmutativo* (se cambia una cosa por otra, salvo la "compra de esperanza" en la que se adquieren posibilidades o probabilidades), de *ejecución instantánea* (salvo la "venta a plazos" que es de ejecución diferida y la "venta en abonos" que es de ejecución escalonada), *consensual* (bienes muebles) y *formal* (bienes inmuebles).

Hechas las anteriores aclaraciones, a nadie escapa la circunstancia de que el Estado perfectamente tiene la posibilidad de celebrar este tipo de contratos con los particulares, obteniendo ingresos indistintamente cuando se coloca en calidad de vendedor o enajenante o también, de comprador o adquirente. Trataré de explicarme. El Estado cuando es el enajenante de un bien material o inmaterial (derecho), percibe del adquirente una contraprestación que indudablemente incrementará su patrimonio vía ingresos. Ahora, cuando el Estado se coloca en calidad de adquirente y paga, por el bien de que se trate, cierta contraprestación, también puede obtener ingresos. En principio parecería inadmisibles nuestra anterior afirmación, ya que si el Estado esta erogando recursos, entonces ¿Cómo es posible que ello, en vez de demeritar su patrimonio, lo incremente?; bueno, esto es así por la circunstancia de que en esos casos tan específicos y peculiares, tendrá que adquirir un bien o derecho a un costo menor al que verdaderamente tiene, lo que provocará que a pesar de realizarse un egreso o gasto, éste se ve no solo compensado o superado por el ingreso real que se obtiene, derivado del verdadero costo o valor de la cosa objeto del contrato. Tan está reconocida esta figura por el propio Estado que, tratándose de las operaciones gravadas por la renta que producen a los particulares, ha plasmado en la LISR el apartado de los "*Ingresos por Adquisición de Bienes*" (artículos 104 a 106).

Por su parte el contrato de *Permuta* de acuerdo a nuestra legislación (artículo 2327 del CC) es "un contrato por el cual cada uno de los contratantes (permutantes) se obliga a dar una cosa por otra"; por tanto, según el doctor Azúa Reyes (*Código Civil Comentado*, op. cit. Tomo V. pp. 49 y 50), este contrato es conocido comúnmente con el nombre de "trueque" y constituye el antecedente histórico de la compra-venta (este último contrato surge con la aparición del dinero el cual sustituye a una de las cosas que se permutaban), por lo que sus disposiciones son aplicables a este contrato. Su clasificación, de acuerdo a lo sostenido por el maestro Sánchez Meda (op. cit. pp. 197 a 200), es la de un contrato *sin alagmático* o bilateral, *oneroso, conmutativo* o *aleatorio* (según que en el último caso, uno de los permutantes transmita la propiedad de la cosa y tome el riesgo de que la otra cosa que se le va a entregar, llegue a existir o no), *consensual* (bienes muebles) y *formal* (bienes inmuebles).

Al igual que en el contrato de compra-venta, en este caso el Estado puede incrementar su patrimonio si es que la cosa que le es entregada a cambio por otra que también entregó, tiene un valor realmente mayor al de esta última, pudiendo a pesar de ello obtener un ingreso. Claro está que este contrato es muy poco común aún entre los particulares, por lo que su celebración con el Estado es prácticamente imposible, empero,

al igual que los otros contratos que hemos mencionado, en caso de presentarse, puede generar un incremento patrimonial estatal.

3.2.1.3.- OTROS.

Finalmente, en este subtema nos referiremos a otros contratos privados que cuando son celebrados por el Estado, existe la posibilidad de que generen un incremento a las arcas estatales.

El contrato de **Arrendamiento**, según el artículo 2398 del CC se presenta "cuando las dos partes contratantes se obligan recíprocamente, una (el arrendador), a conceder el uso o goce temporal de una cosa, y la otra (el arrendatario), a pagar por ese uso o goce un precio cierto". Este contrato es clasificado por el doctor Sánchez Medal (op. cit. pp. 229 a 281) como *sinalagmático* o bilateral, *oneroso*, *commutativo*, *principal* (no requiere de otro para existir), de *tracto sucesivo* o de ejecución duradera, "*intuitu personae*" por lo que se refiere al arrendatario (no puede subarrendar ni ceder sus derechos a terceros), *consensual* (bienes muebles) y *formal* (bienes inmuebles). En estos casos, el Estado obtendrá ingresos cuando se coloque en calidad de arrendador, pues obtendrá del arrendatario la contraprestación pactada por el uso o goce que realice del bien arrendado.

El contrato de **Mutuo** es, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2384 del CC, aquel "por el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuuario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad". En este caso nos importa el **mutuo con intereses u oneroso**, regulado por el artículo 2393 del mencionado Código, cuando el Estado se coloca como mutuante y presta a los particulares capital, obteniendo de éstos el producto de los intereses; sin embargo, actualmente ya prácticamente es inaplicable este contrato, ya que en verdad constituyó una vía de ingresos estatales cuando la Banca Comercial, ahora privatizada, pertenecía al Estado.

Por último, el contrato de **Depósito** es aquel "por el cual el depositario se obliga hacia el depositante a recibir una cosa, mueble o inmueble que aquél le confía, y a guardarla para restituirla cuando la pida el depositante" (artículo 2516 del CC); en este caso el Estado obtendrá ingresos cuando se coloque en calidad de depositante y preste el servicio de depósito, ya que el depositario (los particulares) tiene la obligación de pagar cierta cantidad de derechos por el servicio recibido.

3.2.2.- POR VÍAS DE DERECHO PÚBLICO.

Ahora bien, como se ha mencionado en el tema anterior, el Estado no solamente obtiene ingresos colocándose en el mismo nivel de los particulares; inclusive, su verdadera e importante fuente de ingresos es precisamente haciendo uso de su facultad de imperio, de su soberanía estatal, lo que implica que en estos casos no coordinará o acordará con los gobernados las formas o medios que utilizará para obtener sus recursos.

En el **Derecho Público**, según el profesor Galindo Gárfias (op. cit. p. 80), destaca la posición del Estado que, como entidad soberana investida de poder público, promulga las normas jurídicas que se impone a sí mismo en su organización, a las relaciones surgidas

entre sus propios órganos y entre éstos y los particulares. En este caso, el concepto de soberanía juega un papel principal y el poder de imperio Estatal es fundamental; consecuentemente, en la relación jurídica de Derecho Público el Estado actúa en una situación de preeminencia, en tanto que los particulares o gobernados se desenvuelven en una situación de subordinación frente al órgano estatal. Asimismo, Gaxiola Moraila (*Dicc. Jur. Mex. op. cit. Tomo III. p. 197*) menciona que el Derecho Público "se compone del conjunto de normas que regulan el ejercicio de la autoridad estatal, determinando y creando al órgano competente para ejercitarla, el contenido posible de sus actos de autoridad estatal y el procedimiento mediante el cual dichos actos deberán realizarse".

En este orden de ideas, en los siguiente subtemas analizaremos brevemente las figuras por las cuales mas comúnmente obtiene ingresos o recursos el Estado haciendo uso de su facultad de imperio y llegando al extremo de obligar a los gobernados a entregarle la aportación respectiva de esos recursos.

3.2.2.1.- LA EXPROPIACIÓN.

Sin lugar a dudas que la figura de la **expropiación** constituye una de las muestras mas claras de la Soberanía Estatal en relación con los particulares; denota claramente que sobre el interés particular se encuentra el interés colectivo. En ocasiones el Estado requiere, para el debido cumplimiento de sus fines y funciones, de bienes que forman parte de la propiedad privada y que no puede obtenerlos por medio de arreglos o acuerdos contractuales con los dueños; en consecuencia, desde tiempos muy remotos al propio Estado se le ha atribuido la facultad de *adquirir forzosamente* y en contra de la voluntad particular, previo cumplimiento de determinados requisitos, esos bienes. Esto se ve robustecido desde el momento en que la propiedad no constituye un poder ilimitado y por tanto, ni el propietario tiene el derecho también ilimitado del uso y goce de la cosa. La propiedad debe, según algunos autores, obedecer a los requerimientos de la sociedad, pues solo se justifica por los beneficios que ella (la propiedad) pueda ofrecer a la colectividad.

Esta situación en principio puede parecer sumamente drástica, pues genera una inseguridad en la tenencia de la propiedad de los bienes de los particulares, quienes pueden verse desposeídos de ellos por el Estado en cualquier momento; sin embargo, lo anterior se comprende por la circunstancia de que es el Estado el **dueño original de toda la propiedad de la Nación**, según lo dispuesto por el párrafo primero del artículo 27 Constitucional, el cual establece textualmente lo siguiente: "La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional corresponden originalmente a la Nación, la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares constituyendo la propiedad privada". Luego entonces, si en principio el Estado es el único propietario de las tierras y aguas de la Nación y a través de un "gesto generoso" ha concedido su dominio a los particulares creando la propiedad privada, es incuestionable que lo único que realiza al utilizar la expropiación, es el acto de reclamar la propiedad que previamente concedió a los gobernados, redimiendo a éstos el uso y goce del bien o bienes de que se traten.

A nivel Constitucional el fundamento de la **expropiación** se localiza en el segundo párrafo del artículo 27, el cual establece lo siguiente: "Las expropiaciones solo podrán

hacerse por causa de utilidad pública y mediante indemnización". De la lectura de la transcripción anterior se desprende claramente que a pesar del poder soberano Estatal, para que se pueda utilizar la expropiación en contra de algún gobernado, se deben satisfacer previamente los dos requisitos indispensables contenidos en el propio precepto supremo, sin los cuales no podrá redimirse válidamente la propiedad privada en favor del Estado.

Para el profesor Gabino Fraga¹² la expropiación es un medio a través del cual el Estado impone a un particular la cesión de su propiedad por existir una causa de utilidad pública y mediante la compensación que a éste se otorga por la privación de esa propiedad. El maestro Serra Rojas (op. cit. Tomo II. p. 353) la define como un procedimiento administrativo de derecho público, mediante el cual el Estado unilateralmente y en ejercicio de su soberanía, procede legalmente en forma concreta, en contra de un propietario o poseedor para la adquisición forzada o traspaso de un bien, por causa de utilidad pública y entregando una indemnización justa. Por su parte el doctor Acosta Romero (op. cit. 2º Curso. p. 432) sostiene que la expropiación por causa de utilidad pública es un acto jurídico de Derecho Público, por medio del cual el Estado impone al gobernado la transferencia de propiedad de determinados bienes, cuando los mismos son necesarios para la realización de sus actividades y existe una causa de utilidad pública que así lo requiere, cubriendo al particular afectado una indemnización por causa de esa transferencia. Finalmente el profesor Delgadillo Gutiérrez¹³ define a la expropiación como el acto administrativo por el cual el Estado de manera unilateral, impone a los particulares la transferencia de sus bienes para el cumplimiento de un fin de utilidad pública, mediante el pago de una indemnización.

Todos los mencionados autores coinciden en sostener que son fundamentalmente **5 los elementos de la expropiación**; los cuales abordaremos a continuación:

a).- *El Fin*. Que coincide con la utilidad pública; en consecuencia, si por utilidad entendemos la cualidad atribuida a una cosa para satisfacer alguna necesidad; para que exista la *utilidad pública* se precisa que una necesidad colectiva, no individual, sea satisfecha. El artículo 1º de la Ley de Expropiación enuncia a lo largo de sus fracciones lo que el Legislador consideró como causas de *utilidad pública*, para evitar arbitrariedades por parte de la autoridad.

b).- *Los Sujetos*. Que son dos; a saber: 1.- El *expropiante*, que es el sujeto activo de esta figura y siempre recaerá en el Estado, en dos momentos distintos; el primero, como órgano legislativo al determinar legalmente los supuestos de utilidad pública y la forma o procedimiento que se utilizará para emplearla y; el segundo, como órgano ejecutivo que declarará los casos concretos en que se está en presencia en una causa de utilidad pública y se ceñirá al procedimiento para hacerlo. 2.- El *expropiado* que es el sujeto pasivo y siempre recaerá en el gobernado, persona física o moral, que sea titular del bien expropiado.

c).- *El Bien*. Que será el objeto de la expropiación, el cual podrá serlo todo objeto susceptible de ser reductible a la propiedad, sean muebles o inmuebles (inclusive los

¹² FRAGA, Gabino: "Derecho Administrativo". Trigesimosegunda edición. Porrúa S.A.. México 1993. p. 375.

¹³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto: "Elementos de Derecho Administrativo". Segundo Curso. Editorial LIMUSA. México 1989. p. 99.

derechos); excluyéndose el dinero, ya que sería ilógico expropiar dinero al gobernado, para indemnizarlo también con dinero.

d).- *La Indemnización.* Constituye una de las garantías individuales en favor del expropiado, que consiste en la retribución que el Estado le hace en compensación de la lesión patrimonial sufrida por la desposesión de la propiedad del bien expropiado. Sin embargo, el texto constitucional no determina el momento exacto en que se realizará la indemnización, ya que al utilizarse la palabra "*mediante*", solo implica que forzosamente se hará, empero, es una palabra que no precisa algún instante en el tiempo, determinado o determinable; consecuentemente, el expropiado solo tiene la certeza de que será indemnizado, pero desconoce si ésto se hará antes, durante o después de ser desposeído de su propiedad. Asimismo, el monto de la indemnización, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley de Expropiación, se efectuará considerando únicamente el **valor catastral** del inmueble declarado o aceptado tácitamente por el propietario en las oficinas correspondientes; esta situación podría parecer un poco drástica, pues en ocasiones el valor catastral declarado es muy inferior al que en verdad tiene el bien de que se trate, empero, lo cierto es que a nuestro juicio creemos que es una situación justa, ya que si el particular cumple con sus obligaciones tributarias en forma indebida declarando cantidades o valores inferiores a los reales, resultaría inadmisibles que pretendiera exigir una indemnización justa si durante mucho tiempo evitó o evadió el debido pago de contribuciones.

e).- *El Procedimiento Expropiatorio.* Que a grandes rasgos puede resumirse de la siguiente forma: 1.- La calificación legislativa de las causas de utilidad pública. 2.- La intervención de la autoridad ejecutiva para llevar a cabo el procedimiento expropiatorio; el cual en su primera fase es unilateral sin la intervención y audiencia del expropiado y, en su segunda fase, se inicia con el Decreto Expropiatorio, que debe estar fundado en una causa de utilidad pública; decreto que debe notificarse al expropiado en razón de que el derecho de propiedad se encuentra subordinado al régimen de legalidad. 3.- No debe faltar la indemnización, la cual puede realizarse antes, durante o después del procedimiento que nos ocupa.

3.2.2.2.- EL DECOMISO.

El *Decomiso* también constituye una vía de ingresos del Estado, lógicamente no es tan significativa como la figura de la expropiación anteriormente abordada. Esta figura administrativa constituye una **sanción** establecida en el texto legal que tiene por efecto privar al gobernado de los bienes que componen el objeto de una infracción previamente realizada. Según el maestro Serra Rojas (op. cit. Tomo II, p. 372) el decomiso en nuestra legislación administrativa está regulado como una sanción o pena que priva a una o varias personas de **bienes muebles**, sin que exista indemnización alguna, por la previa realización de una infracción a determinada ley administrativa o en los casos establecidos en el Código Penal, el cual autoriza a que una autoridad judicial, como **medida de seguridad**, incaute los instrumentos y efectos del delito. Por su parte el profesor Acosta Romero (op. cit. 2º Curso, p. 446) considera a esta figura administrativa como exclusiva en materia penal y la define como una sanción o pena que establece la ley, consiste en la pérdida de los

instrumentos con los cuales se comete un delito, o de los bienes que son objeto de aquél.

Sin embargo y a pesar de que el decomiso se aplica principalmente en el ámbito Penal, al hacerse efectivo, indudablemente que incrementa el patrimonio Estatal aumentando el número de bienes muebles de su propiedad; empero, también se aplica en la materia administrativa, concretamente cuando se realiza el delito de **contrabando** regulado en el CFF.

3.2.2.3.- LA CONFISCACIÓN.

La **confiscación** a grandes rasgos consiste en el apoderamiento por parte del Estado de la totalidad de los bienes de un particular, siendo su naturaleza la de una **sanción** o **pena** por la obtención ilícita de los bienes confiscados. Desde los tiempos de Roma, según el maestro Acosta Romero (op. cit. 2º Curso. p. 462), ya existía el decomiso y se consideraba como una pena por la que se privaba de sus bienes a los ciudadanos, los cuales se consideraba que eran adquiridos al margen de la ley por sus dueños (privados de sus derechos civiles y políticos). Para el profesor Serra Rojas (op. cit. Tomo II. p. 371) la confiscación consiste en la adjudicación que se realiza en favor del Estado, de los bienes de una persona sin apoyo legal; se trata de una medida administrativa arbitraria y sin fundamento legal, implica la materialización del abuso de la autoridad que formó parte de las penas pecuniarias en favor del Estado; por ello, señalan algunos autores que la expropiación sin indemnización equivale a la confiscación.

En las legislaciones modernas esta figura ha sido excluida por considerarse extremadamente radical y ruimosa. En nuestra Constitución Política se encuentra expresamente prohibido el decomiso de bienes, en el párrafo primero del artículo 22, el cual establece expresamente lo siguiente: "Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, **la confiscación de bienes** y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales" (el resaltado es nuestro).

Sin embargo, a pesar de todo esta figura no deja de ser una vía de ingresos Estatal en la realidad, pues a nadie escapa la circunstancia de que la aplicación total o parcial de los bienes de un particular para el pago de contribuciones, multas, responsabilidad civil, etc., en verdad constituye una verdadera **confiscación** ya que contiene sus elementos esenciales; la única circunstancia por la cual no se considera como tal a pesar de serlo, es que el Constituyente excluyó en forma expresa a estos supuestos para no considerarlos como confiscación; exclusión que se encuentra contenida en el referido artículo 22, segundo párrafo, el cual establece lo siguiente: "No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas, ni el decomiso de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109" (el subrayado es nuestro).

3.2.2.4.- LA NACIONALIZACIÓN.

Sostiene F. Rodríguez que **la nacionalización** "es un régimen de derecho público

estricto, establecido en la Constitución, por medio del cual determinados bienes pasan al dominio total, exclusivo y definitivo de la nación, que en lo sucesivo será la única que podrá disponer de ellos con arreglo a la ley¹⁴. Por su parte el profesor Acosta Romero (op. cit. 2º Curso. p. 453) considera a la nacionalización, desde un punto de vista político-económico, en dos sentidos: 1.- Que una determinada actividad solamente pueda ser desarrollada por personas nacionales de determinado país y; 2.- Que se reserve exclusivamente al Estado la explotación de determinados bienes o el desarrollo de actividades de interés público.

Un concepto muy elemental de lo que es la nacionalización es aquel que la considera como el acto administrativo por el cual se transfiere a la propiedad pública, empresas o propiedades que se encontraban en manos de **particulares extranjeros**, para que el Estado en lo sucesivo, directa o indirectamente (por medio de organismos descentralizados), las dirija o las explote, debido a que las actividades de que se traten son consideradas como de interés público. Sin embargo, existe una aclaración que hacer, la cual consiste en determinar que también existe la figura de la *estatización*, que es prácticamente lo mismo que la nacionalización, con la salvedad de que, en aquella se transfiere la propiedad de bienes que se encontraban en manos de **particulares nacionales** y en ésta, como se mencionó, dichos bienes los poseían particulares extranjeros. No obstante lo anterior, esta sutileza es pocas veces utilizada y se consideran ambas figuras como sinónimos.

En nuestro país se han presentado a lo largo de la Historia reciente nacionalizaciones muy significativas, tales como a).- En 1937, la nacionalización de la totalidad de los ferrocarriles; b).- En 1938, la industria petrolera; c).- En 1960, la industria eléctrica y; d).- En 1982, el servicio público de banca y crédito. En principio todas estas nacionalizaciones son irreversibles; empero, quizá en un corto plazo todas las industrias referidas pasen a manos de particulares una vez mas, debido al adelgazamiento de las industrias gubernamentales a través de su privatización, las cuales ya no son consideradas como prioritarias. De hecho, la nacionalización del servicio de banca y crédito ha sido revertida por la reciente privatización de la banca comercial.

Sin lugar a dudas que esta figura administrativa constituye, además de una vía de ingresos, una de las demostraciones mas claras de la soberanía estatal, de su facultad de imperio. Por lo mismo, no debe utilizarse en forma caprichosa, pues de hacerlo, en vez de generar beneficios a la colectividad como debiera ser, puede acarrear solamente un desvalance de las cuentas públicas gubernamentales, tal y como ocurrió con la última de las nacionalizaciones en la que se realizó el servicio público de banca y crédito, la cual fue una medida inconstitucional (se realizó mediante un decreto presidencial dado a conocer por el presidente en turno Lic. José López Portillo, el día de su ultimo informe de labores), implaneada, sin existir la legislación que regiría a ese nuevo servicio, etc.; motivos que influyeron, a nuestro juicio, en la decisión de la actual administración para revertir sus efectos y privatizar una vez mas este servicio público.

3.2.2.5.- LA REQUISICIÓN y LOS ESQUILMOS.

¹⁴ Citado por el profesor Andrés Serra Rojas. op. cit. Tomo II. p. 388.

Con el nombre de *requisición* se designa a la actividad de derecho público, a través de la cual el Estado unilateralmente impone al particular la transferencia de la propiedad de sus bienes, el uso de los mismos o la obligación de la prestación de servicios o actividades públicas, mediante indemnización y por existir un interés general que se lo obliga. Esta figura administrativa tiene sus antecedentes, según el profesor Acosta-Romero (op. cit. 2º Curso. p. 458), en el período de la República en Roma y es una figura de origen eminentemente europeo que se originó con la necesidad de los ejércitos para hacerse de transporte y alojamiento (requisita militar) y, también por la necesidad de que los particulares presten ciertos servicios públicos por causas de interés público, amenazas graves al orden público y a la salud (requisita administrativa). También de esta figura se ha ocupado el maestro Serra Rojas (op. cit. Tomo II. p. 374), quien la considera como "un procedimiento administrativo unilateral de cesión forzada de bienes, que implica una limitación a la propiedad privada principalmente muebles, para satisfacer urgentes propósitos de utilidad pública y mediante la indemnización correspondiente".

En nuestros días, la *requisición militar* se encuentra prácticamente en desuso, pero volverá a tener vigencia cuando se presente alguna controversia de carácter bélico en nuestro país; sin embargo, la *requisita administrativa* continúa vigente en todo momento y se presenta fundamentalmente en el ámbito laboral, cuando ha sido utilizada en los casos en que algunas empresas prestadoras de servicios públicos de comunicación como la Cia. de Luz y Fuerza del Centro (antes también Mexicana de Aviación S.A. y Teléfonos de México S.A., empresas actualmente en manos de particulares), se han declarado en huelga sus trabajadores, para evitar daños graves o alteración de la vida comunitaria por la suspensión del servicio respectivo; esta circunstancia ha sido muy discutida en el ámbito laboral pues a ciencia cierta es atentar contra el derecho de huelga de la clase trabajadora, empero, con esta situación se demuestra también una vez más que el interés colectivo se sobrepone al interés de unos cuantos.

Por su parte los *esquilmos* constituyen el apoderamiento por parte del Estado de ciertos desperdicios que pueden industrializarse o reciclarse para ser utilizados una vez más. Según el doctor Acosta Romero (op. cit. 2º Curso. p. 456) los esquilmos son el procedimiento a través del cual el Estado puede utilizar o apropiarse de ciertos bienes que son considerados como desperdicios. Es decir, existen ciertos sobrantes de metales, papeles, vidrio, etc., que pueden ser seleccionados y reciclados para utilizarse una vez más, generando un ingreso extra al erario federal, proveniente de materiales que eran considerados como resaca o desperdicio. Creemos que esta es una actividad poco explotada por la Administración Pública y sus organismos en nuestro país y pudiera ser que con ella, al explotarse en la forma adecuada y debida, se obtuvieran importantes ingresos.

3.2.2.6.- EL CRÉDITO EXTERIOR.

Por lo menos en los últimos 20 años y exceptuando quizá a la última administración, ninguna de las fuentes de ingresos referidas con anterioridad (ni siquiera las contribuciones que se abordarán en el siguiente tema), han generado la cantidad de recursos que el Estado ha obtenido por conducto de la gestión de créditos concertados con el exterior; sin embargo, este tipo de ingresos es conveniente únicamente para revitalizar una economía que

por una u otra circunstancia se encuentra estancada, ya que los recursos así obtenidos deben destinarse a obras productivas que "autopaguen" esa deuda; de lo contrario, si no son bien utilizados tales recursos, como en nuestro país sucedió, solamente constituirán un paliativo pero no una solución a la carencia de recursos, ya que en vez de revitalizar nuestra economía, creó un lastre y una dependencia notoria con el exterior, con la consecuente pérdida de soberanía.

En nuestro país los recursos provenientes del exterior generaron un crecimiento incontrolable de la deuda pública, la cual en la última etapa de la década de los 80's entró en crisis y tuvo que ser renegociada por la administración actual. Esta situación creó una dependencia total del Estado Mexicano con el extranjero, para allegarse de los recursos necesarios y cumplir sus fines, a grado tal que se llegó al absurdo de contratar deuda para pagar los intereses que ésta generaba. Lo anterior evidencia la existencia de administraciones inadecuadas que no invirtieron los recursos exteriores en obras productivas que generaran, con su explotación, los recursos necesarios para pagar la deuda previamente adquirida. Tan es así que en las Leyes de Ingresos de cada año, se ha anotado sin excepción alguna la partida correspondiente a ingresos provenientes del exterior¹³.

Ahora bien, debido a los tristes antecedentes y consecuencias que nuestro país ha tenido como resultado del deficiente manejo de los ingresos provenientes del exterior, pudiera pensarse que es a capricho del Gobierno la obtención y trámite de los créditos respectivos; empero, lo cierto es que esta es una actividad tan delicada que a nivel Constitucional se encuentra regulada, precisamente en el artículo 73 fracción VII (recientemente adicionada mediante decreto publicado en el D.O.F. del día 25 de Octubre de 1993), la cual establece expresamente lo siguiente:

"ARTÍCULO 73.- El Congreso tiene facultad:

VIII.- Para dar bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional. Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo los que se realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Presidente de la República en los términos del artículo 29. Asimismo, aprobar anualmente los montos de endeudamiento que deberán de incluirse en la ley de ingresos, que en su caso requiera el Distrito Federal y las entidades de su sector público conforme a las bases de la ley correspondiente. El Ejecutivo Federal informará anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de dicha deuda a cuyo efecto el Jefe del Distrito Federal hará llegar el informe que sobre el ejercicio de los recursos correspondientes hubiere realizado. El Jefe del Distrito Federal informará igualmente a la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, al rendir la cuenta pública". (El resaltado no aparece en el original).

De la transcripción anterior se desprende lo siguiente:

a).- el Congreso dará las bases a las que el Ejecutivo tendrá que ceñirse en caso de que contrate deuda pública; tales bases son la *Ley de Ingresos de la Federación* que es el "catálogo" en el que se enuncian las fuentes que, para un ejercicio fiscal tendrá el Estado

¹³ En la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1994, la partida correspondiente a este rubro se encuentra contenida en el artículo 1º fracción VIII, denominada "INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS" y asciende a la cantidad de \$ 9,600.00 millones.

como vías de ingresos y, la *Ley General de Deuda Pública* que establece la forma de concertar créditos y su destino; sin embargo, estas dos legislaciones en sus artículos 2º y 12, respectivamente, son inconstitucionales al rebasar el texto Constitucional, como veremos con posterioridad.

b).- La concertación de empréstitos con el exterior solamente podrá destinarse a cuatro actividades diversas que, en forma limitativa y no enunciativa, señala el referido precepto.

1.- A la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos; o sea, que se inviertan en obras que al entrar en función generen la cantidad necesaria de recursos para pagar la deuda contraída; esta deuda se llama también "autopagable".

2.- Con fines de regulación monetaria. Es decir, para evitar devaluaciones o revitalizar una moneda débil.

3.- A operaciones de conversión. Entendida ésta como el intercambio de deuda "vieja" por otra "nueva" que concede mejores y más cómodas formas de amortización y.

4.- En alguno de los casos de emergencia nacional, tales como invasión, perturbación grave de la paz pública o, en general, cualquier otro caso que coloque a la sociedad en grave peligro o conflicto, para solventar los gastos extras que se generarán.

Sin embargo, "las bases" expedidas por el Congreso de la Unión, adicionalmente establecen que los recursos provenientes del exterior, también podrán destinarse al financiamiento de los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Distrito Federal¹⁶; aspecto que no se encuentra contenido el texto Constitucional y por tanto, legalmente hablando, este fin adicional que el Legislador Ordinario le concedió a los

¹⁶ La Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1994 dispone en su artículo 2º textualmente lo siguiente: "ARTÍCULO 2.- Se autoriza al Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para contratar, ejercer y autorizar créditos, empréstitos y otras formas del ejercicio del crédito público, incluso mediante la emisión de valores, que no rebasen el monto de 16,250 millones de nuevos pesos de endeudamiento neto externo, en los términos de la Ley General de Deuda Pública, para el financiamiento del Presupuestos de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1994.

También queda autorizado el Ejecutivo Federal para que, a través de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, emita valores en moneda nacional y contrate empréstitos para canje o refinanciamiento de obligaciones del Erario Federal o con propósito de regulación monetaria, en los términos de la Ley General de Deuda Pública. Estas operaciones no implicarán endeudamiento adicional al mencionado en el párrafo anterior.

Del ejercicio de estas facultades, el Ejecutivo Federal dará cuentas trimestrales al Congreso de la Unión, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro de los 45 días siguientes al trimestre vencido, especificando las características de las operaciones realizadas". (En el original no aparece el resaltado).

Por su parte, el artículo 12 de la Ley General de Deuda Pública dispone que "Los montos de endeudamiento aprobados por el Congreso de la Unión, serán la base para la contratación de los créditos necesarios para el financiamiento de los presupuestos federales y del Distrito Federal".

De las transcripciones anteriores, se desprende claramente que el Ejecutivo Federal está expresamente autorizado por el Congreso de la Unión para endeudarse en un total de NS 25,850.00 millones para el año de 1994, pudiendo invertir esta cantidad no solo para los fines a que se refiere la Constitución, sino también para financiar el Presupuesto de Egresos de la Federación y del D.F. para el mismo año; revasándose con ello en mucho el texto Constitucional.

recursos del exterior no puede realizarse por rebasar el texto Constitucional; empero, a pesar de la notoria inconstitucionalidad de los preceptos relativos de "las bases", en nuestra legislación no existe medio de impugnación en su contra (ni aún el juicio de amparo) con el cual pueda alegarse ésta (la inconstitucionalidad), por que en apariencia esta situación no genera un perjuicio directo en la esfera jurídica de algún gobernado en particular y por ello, se tiene que pasar por alto algo tan evidentemente ilegal.

c).- El Congreso Federal solamente tiene facultades para aprobar, reconocer y mandar pagar la deuda contraída por el Ejecutivo. Luego entonces, el mismo Congreso no podrá en ningún caso, por carecer de facultades expresas para ello, desaprobar, desconocer o no mandar pagar la deuda; denotándose claramente la tremenda deficiencia de que adolece el texto Constitucional, pues impide al Congreso rechazar o no aceptar deudas que no cumplan con el texto constitucional y con "las bases" por él dadas, en su concertación, monto, destino, manejo, etc.; encontrándose obligado en todo caso a aprobar, reconocer y ordenar el pago de la deuda nacional.

3.2.3.- LAS CONTRIBUCIONES.

Nadie podrá negar que desde la época en que comenzaron a surgir las actuales comunidades con el binomio Gobierno-gobernados, se tuvo como un imperativo de subsistencia, que el Gobierno dispusiera de los recursos económicos para satisfacer las necesidades de los Gobernados; recursos que no podrían tener otra fuente que la de *las contribuciones*.

En nuestro país, los pueblos pre-hispánicos operaron con un sencillo y claro sistema fiscal, basado en la costumbre social, consistente en la imposición de tributos del poderoso bélicamente sobre los débiles. Desde esos tiempos podría considerarse que ya imperaba el principio de legalidad de las contribuciones, debido a que éstas eran fijadas por las autoridades locales con base en normas jurídicas consuetudinarias, ya que desde entonces se estableció que a nadie podría cobrarse más que las cantidades acordes a sus recursos.

En la Época Colonial comenzó a imperar un régimen fiscal (carente de unidad por provenir de España) que se integró a las colonias a través de las llamadas "Ordenanzas Reales"; en esta época sobresalen las contribuciones impuestas a: 1.- La extracción y tratamiento de metales; 2.- Los "indios" (quedando exentos los caciques, los enfermos y las mujeres); 3.- "Impuestos de lanzas", pagadero por la obtención de un título de nobleza; 4.- "Impuesto de media anata", pagado por los servidores públicos; 5.- "Impuesto de alcabala" causado por la realización de ventas o permutas; 6.- "Derecho de caldos", causado por la fabricación de vinos y licores; entre otros.

Finalmente en la Época Independiente en la Constitución de Apatzingán de 1814 en su artículo 36 se establecía que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa"¹⁷; asimismo, en su artículo 41 estableció que "las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una

¹⁷ Texto transcrito de la Obra del maestro TENA RAMÍREZ, Felipe: "Leyes Fundamentales de México. 1808-1992". Decimoséptima edición. Porrúa S.A., México 1992. p. 35.

entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluto a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan" y; en su artículo 113 se determinó el principio de Rectoría Estatal tratándose de las contribuciones, al señalarse que era atribución exclusiva del Supremo Congreso "Arreglar los gastos del Gobierno. Establecer contribuciones e impuestos, y el modo de recaudarlos; como también el método conveniente para la administración, conservación y enajenación de los bienes propios del Estado; y en los casos de necesidad tomar caudales a préstamo sobre los fondos y crédito de la nación". En la Constitución Federal de 1824 en su artículo 49 fracción VIII, se estampó el principio de legalidad de las contribuciones, al señalar que las Leyes y Decretos que emanaran del Congreso General tendrían por objeto "Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno". En la Constitución de 1836 se continúa con la obligación de los gobernados para contribuir al sostén de la nación, al disponer su artículo 3º fracción III, que eran obligaciones de los mexicanos "Defender la patria y cooperar al sostén y restablecimiento del orden público, cuando la ley y las autoridades a su nombre lo llaman". En la Constitución de 1857 en su artículo 31 fracción III, se estableció nuevamente la obligación de los gobernados de "contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"; este mismo texto se recabó en nuestra Constitución vigente de 1917, en su artículo 31 fracción IV¹⁸, recientemente reformado mediante Decreto publicado en el DOF el día 25 de octubre de 1993.

Ahora bien, la palabra **contribución** tiene muchas acepciones o significados, suele señalarse como sinónimo de impuesto, empero, lo cierto es que este último no es mas que una especie de aquélla, tal y como lo veremos a lo largo del presente capítulo. Dicha voz (contribución) implica lo referente a la Hacienda Pública y constituye la cuota en dinero o en especie y, en algunos casos, las prestaciones personales, que se imponen a los particulares para responder a las necesidades estatales; por ello Gil Valdívila ("*Diccionario Jurídico Mexicano*". op. cit. Tomo II. p. 316.), explica que la contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir los gastos públicos en que incurra. Adicionalmente, también es utilizada esta palabra (contribución) como sinónimo de **tributo** y es precisamente el profesor De la Garza (op. cit. Capítulo III. pp. 299 a 356.) uno de los autores que mejor abordan su estudio, diciendo que los tributos cuentan con determinados caracteres específicos; a saber:

a).- **Carácter Público:** Porque pertenecen al Derecho Público, ya que son percibidos por el Estado en uso pleno de su soberanía aún en contra de la voluntad de los gobernados.

b).- **Prestaciones en Dinero o en Especie:** Generalmente el pago de tributos se realiza a través del entero de cierta cantidad en dinero, debido a la mayor facilidad para usarse por parte del Estado; sin embargo, en ocasiones es posible que los tributos se paguen

¹⁸ La anterior reseña histórica la elaboramos basándonos en el tratado realizado por el profesor BURGOA LLANO, Ignacio: "Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones". Obra Conmemorativa de los 45 años del TFF. Tomo I. México 1985. pp. 405 a 409.

en prestaciones en especie o servicios, por así requerirlo también el Estado.

e).- *Obligación "ex-lege"*: Porque la fuente, las características y los elementos de todos los tributos deben estar establecidos en las Leyes, así sus supuestos de causación se encuentran como hipótesis normativas de carácter coactivo.

d).- *Relación Personal, de Derecho y Obligatoria*: Porque derivan de la relación entre dos sujetos, el acreedor que es el Estado y el deudor que es el gobernado y, además la relación debe estar establecida y regulada por la Ley.

e).- *Proporciona Recursos al Estado*: Mediante el pago de tributos, la Administración Pública se allega de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus funciones o fines.

f).- *Recursos no destinados a Gastos Específicos o Determinados*: Esto es, la totalidad de los recursos obtenidos por el Estado de los gobernados, mediante los tributos o contribuciones no deben destinarse a un fin específico, sino que todos ellos deben ingresar forzosamente a un "fondo común". Sin embargo sobre este punto, el Pleno de la SCJN ha sentado jurisprudencia definida en el sentido de permitir al Estado, destinar el producto de las contribuciones a determinada actividad específica que así lo requiera; dicha jurisprudencia es la N° 18/91, visible en la GSJF N° 42, para el mes de junio de 1991, pp. 9 y 10, cuyo texto el es siguiente:

"CONTRIBUCIONES. FINES EXTRA FISCALES.- Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la federación, estados y municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés de impulsar, orientando, encausando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos".

Ahora bien, a nivel Constitucional las contribuciones en nuestro país se encuentran reguladas por el artículo 31 fracción IV (recientemente reformada según Decreto publicado en el DOF el día 25 de Octubre de 1993), para señalar que es una obligación de los Mexicanos "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"

El motivo de esta reforma constitucional fue el de terminar con algunas controversias que se habían suscitado por la antigua redacción de dicha fracción, la cual no enunciaba en forma expresa al Distrito Federal, por lo que algunos habían interpretado que no existía obligación constitucional para enterar contribuciones en favor del DDF. Sin embargo, en el fondo este precepto tiene contenidos tres elementos esenciales de toda contribución; a saber:

1.- Debe ser **proporcional**. Entendiéndose por esto que los *sujetos pasivos* deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos; de manera tal que los sujetos que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de mediano y reducidos ingresos; a través del establecimiento de tarifas progresivas (Jurisprudencia del Pleno de la SCJN. Informe anual de 1985. Primera Parte. pp. 371 y 372).

2.- Deber ser **equitativa**. Que radica en la igualdad ante la misma Ley tributaria o fiscal de todos los *sujetos pasivos* de un mismo tributo, los que en condiciones iguales

deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones autorizadas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente; es decir, los causantes de una contribución deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que le establece y regula.

3.- Deber estar **contenida en la Ley**. Es decir, todos sus elementos deben estar enunciados en algún ordenamiento legal; en consecuencia solamente por ésta (la propia Ley) pueden ser derogados, adicionados o abrogados.

Se han realizado muchas clasificaciones de los ingresos fiscales, tal es el caso del Lic. Huerta Morales¹⁹ que en forma genérica clasifica en dos los ingresos fiscales Estatales: 1.- **Ingresos Ordinarios**, Impuestos, Productos, Derechos y Aprovechamientos y; 2.- **Ingresos Extraordinarios**, Impuestos Extraordinarios, Derechos Extraordinarios, Empréstitos, Emisión de Moneda, Expropiación y Servicios Profesionales. No obstante ello, en el presente tema nos limitaremos a analizar las contribuciones que de acuerdo al CFF, son las existentes y vigentes en nuestro país.

3.2.3.1.- LOS IMPUESTOS.

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 2º, **fracción I** del CFF, los impuestos son "las contribuciones establecidas en ley que deben de pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma". Sin embargo, antes de la vigente definición legal el antiguo Código Fiscal de 1938 en su artículo 2º señalaba que "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Igualmente el Código Fiscal de 1967, en su artículo 2º señalaba que los impuestos eran "las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

Este cambio de definición legal de los impuestos, según la exposición de motivos del Código Fiscal en vigor, se debió a una adecuación y actualización de sus disposiciones, expresando que las materias tratadas en él, son las mismas que las referidas en el Código del 1967 "pero la orientación de las disposiciones y los propósitos que con ellas se persiguen, varían congruentemente con la transformación de la legislación fiscal, dotando así a la sociedad de un cuerpo de normas jurídicas, moderno y equilibrado, que facilite el siempre conflictivo cumplimiento de los deberes fiscales".

Según el profesor Flores Zavala, que es uno de los tratadistas que con mayor agudeza tratan este tema, considera o define a los impuestos como una prestación establecida en Ley, mediante la cual el particular hace obligatoriamente su aportación

¹⁹HUERTA MORALES, Dantón: "Clasificación de los Ingresos Fiscales". Obra Conmemorativa de los 50 años del TFF. Tomo V. México 1990. pp. 343 a 349.

económica al Estado, sin una finalidad utilitarista inmediata²⁰. Asimismo, el maestro Acosta Romero (op. cit. 2º Curso. p. 385) define al impuesto como "la parte de riqueza exigida al particular por el Estado en ejercicio de su soberanía, para la satisfacción de los gastos públicos, sin que tenga que dar a cambio de ella, contraprestación alguna, establecido en la Ley en forma proporcional y equitativa". Por su parte, el maestro Fraga (op. cit. p. 316) señala que "el impuesto se establece por el Poder público ejercitando una prerrogativa inherente a la soberanía, de tal manera que cubrirlo no constituye una obligación contractual ni regida por las leyes civiles, sino una carga establecida por una decisión unilateral del Estado, sometida exclusivamente a las normas de derecho público". También el Lic. Rodríguez Lobato²¹ en su obra considera al impuesto como la prestación en dinero o en especie que establece el Estado de conformidad con la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que para ellas haya contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.

Las anteriores definiciones nos muestran el gran interés de los tratadistas para con el estudio de esta vía de ingresos fiscales. Por ello, se han establecido múltiples características y elementos que deben poseer, los cuales analizaremos a continuación²².

A).- CARACTERÍSTICAS. Las principales pueden dividirse en 4 áreas, según lo expuesto por el profesor Acosta Romero (op. cit. 2º Curso. p. 386); a saber:

a).- **Jurídica o Legal.** Esto es que el impuesto debe ser de observancia y aplicación obligatoria y general, con fundamento legal, claro y preciso y ser destinado a solventar los gastos públicos. En consecuencia constituye una prestación tributaria "ex-lege" que debe pagarse en dinero o en especie por las personas físicas o morales.

b).- **Moral.** Que consiste en que el impuesto debe establecerse o fijarse para desalentar hábitos nocivos: para la salud como el tabaquismo, alcoholismo, etc. y, para el erario como la evasión, la simulación, etc.. asimismo, deben ser justos, proporcionales y equitativos.

c).- **De Política Fiscal.** Es decir que deben ser oportunos, elásticos, sin molestias para el contribuyente en su cálculo y pago y para el Estado en su recaudación.

d).- **Económicas.** Ello consiste en que deben ser suficientes para cubrir los gastos

²⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto: "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Trigésima edición. Porrúa S.A. México 1994. p. 37. Asimismo, el citado autor realiza la mención de algunas definiciones dadas por grandes tratadistas a la voz *impuesto*; las cuales señalaremos brevemente. Eheberg señala que son impuestos las prestaciones al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las misma reclaman en virtud de su poder coactivo con el fin de satisfacer las necesidades colectivas. Nitti señala que impuesto es la cuota que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de Derecho Administrativo para ponerlos en condiciones de proveer la satisfacción de necesidades colectivas. Álvarez De Cjenfuegos considera como impuesto la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas. Morselli señala que el impuesto es una deducción obligatoria de la riqueza privada querida por el Estado para ser destinada a la consecución de los fines generales de la vida pública. Leroy Beaulieu dice que los impuestos son pura y simplemente una contribución que el poder público exige a los ciudadanos para subvenir a los gastos del gobierno.

²¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raul: "Derecho Fiscal". Segunda Edición. Editorial HARLA. México 1992. p. 61.

²² Para el desarrollo de esta parte del capítulo nos basamos en las obras referidas, que fueron elaboradas por los profesores Flores Zavala, Acosta Romero y De la Garza.

públicos, destinados a impulsar el desarrollo económico para lograr una mejor distribución del ingreso nacional.

B).- ELEMENTOS. Los principales elementos de los impuestos son 5, el Sujeto, el Objeto, la Base, la Tasa y la Tarifa; los cuales a continuación analizaremos brevemente.

1.- EL SUJETO. Dentro de toda relación tributaria²³ intervienen necesariamente dos sujetos, el *pasivo* y el *activo*, según la organización del Estado Mexicano.

Los sujetos activos son aquellos que tiene el derecho y las facultades para exigir el pago de los tributos, que en nuestro país pueden ser: la Federación, las Entidades Federativas (inclusive el Distrito Federal) y los Municipios. Estos sujetos tienen la principal obligación de percibir o cobrar el impuesto (según el profesor Flores Zavala [op. cit. p. 58] no es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es una obligación) y también, en forma secundaria, fijar el monto de los créditos fiscales o fijar las bases para su liquidación y abstenerse de permitir o autorizar, mediante la expedición de permisos, concesiones, etc., a los sujetos pasivos la realización de determinada actividad si no han cumplido sus obligaciones tributarias.

Los sujetos pasivos son las personas que legalmente tienen la obligación de pagar el impuesto; en nuestro país esta calidad puede recaer en: Personas Físicas o Morales, Establecimientos Públicos e inclusive la Federación, las Entidades Federativas y el Distrito Federal y los Municipios, las Naciones y Personas Extranjeras. Estos sujetos también tienen la obligación principal de pagar el impuesto y, en forma secundaria, presentar avisos, declaraciones, llevar libros, expedir comprobantes, permitir el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, etc.. En este caso es prudente aclarar la circunstancia de que no es lo mismo el sujeto pasivo del impuesto y el **pagador del impuesto**, ya que aquél es la persona que se ha colocado en el supuesto de causación impositiva, mientras que éste es la persona que a pesar de no haber causado el impuesto tiene que cubrirlo por las repercusión que del mismo se realiza; esta situación se presenta generalmente en el caso de *impuestos al consumo* (tales como los impuestos al Valor Agregado, Sobre Producción y Servicios, Sobre Automóviles Nuevos, etc.) en los que el pagador del impuesto es el consumidor y no el causante; empero, en ocasiones estas dos calidades (de causante y pagador del impuesto) si recaerán en el mismo sujeto, tal es el caso de los Impuestos sobre los ingresos o la renta. Finalmente, a estos sujetos les influye, en determinada forma, para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, el Sexo (en nuestro país ya no opera), la Edad, el Estado Civil, la Religión (hasta antes del restablecimiento de las relaciones diplomáticas entre el Vaticano y el Estado Mexicano), la Nacionalidad, la Ocupación y el Domicilio.

2.- EL OBJETO. Constituye la **situación de hecho** que la ley señala como supuesto generador o causador del impuesto. Según Fleimer el objeto del impuesto lo constituyen las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar determinado

²³ Debemos entender por *relación tributaria* aquella que surge cuando una persona desempeña actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal y por ello, se crea un nexo inmediato entre ella y el Estado, imponiéndose obligaciones para ambas partes; ya que si solo se crearan obligaciones para dicha persona, no se trataría de una *relación tributaria*, sino únicamente de una *obligación fiscal sustantiva*.

tributo, mientras que Wagner define al objeto del impuesto como la circunstancia en razón de la cual ha lugar al pago del impuesto²⁴. Luego entonces, en la práctica, el objeto del impuesto puede serlo un bien mueble o inmueble, un acto, un documento, los ingresos, los rendimientos, la utilidad e inclusive los gastos; en efecto, anteriormente por tradición el objeto del impuesto recaía principalmente en las utilidades o ganancias de las personas, empero, a partir de la entrada en vigor en 1988 del Impuesto Sobre Nóminas que ha sido declarado como constitucional por la SCJN, se ha permitido la gravación también de los gastos o egresos de las personas, pues el sistema de este gravamen consiste esencialmente en que los patrones enteren el 2% de la cantidad que paguen a sus empleados nominalmente por concepto de sueldos. Nuestra afirmación se robustece con el contenido de la jurisprudencia N° 17/90, sostenido por el Pleno del citado Órgano Jurisdiccional, visible en la GSJF N° 35, para el mes de noviembre de 1990, pp. 23 y 24; cuyo texto es el siguiente:

"CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN.- Es inexacto que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al otorgar a Estado el poder tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa norma constitucional, que otorga plena libertad al legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino".

3.- LA BASE. Constituye la cuantía o cantidad sobre la que se determina el monto del impuesto a cargo del sujeto pasivo; por ejemplo, en el impuesto sobre la renta la base del impuesto se obtiene restando, a la totalidad de ingresos, la totalidad de los gastos o egresos; en el impuesto al valor agregado la base se obtiene por la cantidad y el precio de productos que se consuman; en el impuesto al Activo se obtiene por la cantidad y el valor de los activos que posean, etc..

4.- LA TASA o CUOTA. Constituye el porcentaje que la ley asigna para aplicarse a la base; puede ser de 5 clases:

a).- De Derrama o Contingencia. Se fija determinando primero la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto, después se distribuye entre los sujetos y por último, con estos datos se calcula la cuota que corresponde a cada unidad fiscal; en la actualidad esta cuota se encuentra en desuso.

b).- Fija. Se presenta cuando se establece en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Por ejemplo, el artículo 10 de la LISR establece que a las personas morales se les aplicará la cuota fija del 34% a su resultado fiscal.

c).- Proporcional. Esta cuota existe cuando se señala en la ley un porcentaje fijo, independientemente del valor de la base. Por ejemplo, el 10% que, entre otros, fija la LIVA.

d).- Progresiva. Que a su vez se subdivide en 2, la directa e indirecta. En la **cuota progresiva indirecta** lo que se incrementa es la porción de la base gravable del impuesto; mientras que en la **cuota progresiva directa** se incrementa el porcentaje de la cuota a medida del incremento del valor de la base.

²⁴ Ambas definiciones citadas por el profesor Flores Zavala, op. cit. p. 110.

e).- *Degresiva*. Es aquella en la que se señala determinada cuota para cierta base del impuesto, sobre la que se pretende ejercer el máximo de gravamen, siendo *proporcional* a partir de ese máximo hacia arriba.

f).- *Regresiva o Inversa*. En esta cuota mientras mayor es la base, menor es el porcentaje que se le aplica.

5.- **LA TARIFA**. Son las listas de unidades o bases y de cuotas correspondientes, aplicables a un determinado objeto u objetos que pertenecen a la misma categoría. Por ejemplo, las tarifas contenidas en los artículos 80 y 80-A de la LISR, las cuales son aplicables al impuesto y al subsidio, respectivamente, de las personas físicas.

Por otra parte, resulta indudable que son precisamente los ingresos fiscales obtenidos por el Estado mediante esta vía contributiva, los más representativos e importantes; pues solo basta revisar la el artículo 1º, fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1994, la cual enuncia que el Gobierno Federal estima obtener por el concepto de los impuestos en este ejercicio un total de **N\$ 149,936.8 millones**, para las arcas de la Hacienda Pública. Asimismo, en la propia fracción (la I) se enuncian los siguientes Impuestos Federales que estarán vigentes en el año referido y las cantidades estimadas de recursos que generarán.

1.- Imp. Sobre la Renta	N\$ 61,331.1 millones
2.- Imp. al Activo	N\$ 3,711.0 millones
3.- Imp. al Valor Agregado	N\$ 36,112.7 millones
4.- Imp. Esp. Sobre Prod. y Serv.	N\$ 28,056.4 millones
5.- Imp. por la Prest. de Serv. Tel.	N\$ 2,204.0 millones
6.- Imp. Sobre Ten. o Uso de Vehic.	N\$ 2,693.2 millones
7.- Imp. Sobre Aut. Nvos.	N\$ 1,248.2 millones
8.- Imp. al Comercio Ext.	N\$ 11,338.7 millones
TOTAL	N\$ 149,936.8 millones

Es prudente aclarar que en la citada Ley no figuran 3 impuestos federales, tales como: a).- Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles; b).- Impuestos Sobre Servicios de Interés Público en los que intervengan Empresas Concesionarias de Bienes de Dominio Directo de la Nación y; c).- Impuestos a los Rendimientos Petroleros; sin embargo, por ese solo hecho la Federación no se encuentra impedida para recaudar los ingresos que por ellos se causen o generen, ya que para estarlo es requisito indispensable que previamente las leyes que los contemplan sean derogadas expresa o tácitamente por una ley posterior. Este criterio ha sido sostenido por el Pleno de la SCJN, en su tesis jurisprudencial N° XIX/93, visible en la GSJF N° 49, para enero de 1992, p. 82, cuyo rubro indica: "**LEYES TRIBUTARIAS. CESACIÓN DE SUS EFECTOS**".

3.2.3.2.- APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Según lo dispuesto por el artículo 2º fracción II, del CFF vigente, son Aportaciones de Seguridad Social "las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado". Cabe mencionar que esta clase de contribuciones no fue definida por ninguno de los antiguos Códigos Fiscales Federales de 1938 y 1967.

Para el profesor Acosta Romero (op. cit. 2º Curso. p. 403) este tipo de contribuciones son aquellas "establecidas por la ley a cargo de personas obligadas a pagar las cuotas (patrones y beneficiarios) para el cumplimiento de la Seguridad Social, la cual está a cargo de entidades o dependencias públicas federales o locales y de organismos descentralizados y tiene por finalidad garantizar el derecho humano a la salud"; asimismo, el maestro De la Garza (op. cit. p. 342) sostiene que en todos los Seguros Sociales los patrones, solos o conjuntamente con los trabajadores o con el Estado, tienen la obligación de aportar las cuotas que marca la ley de acuerdo con las bases de cotización de cada seguro.

Las anteriores definiciones denotan que el Estado tiene la intención de que todas las personas tengan derecho a la seguridad social, recayendo en principio la obligación de prestar los servicios correspondientes en las propias personas; sin embargo, como un gesto generoso de la administración pública, los suplanta en la prestación referida, generándose un gasto extra para esta última; gasto que tiene que ser cubierto por la persona sustituida. En nuestro sistema tributario solamente son consideradas como aportaciones de seguridad social las *cuotas o aportaciones* que se enteran a 4 Instituciones de Seguridad Social; tales como: 1.- INFONAVIT, 2.- IMSS, 3.- ISSSTE y, 4.- ISSFAM.

Como se puede observar, el objeto del establecimiento de este tipo de contribuciones tiene como finalidad dar cumplimiento a las Garantías Individuales de Salud y de Vivienda consagradas expresamente a nivel Constitucional en el artículo 4º, párrafos 4º y 5º; los cuales expresamente señalan lo siguiente: "Toda persona tiene derecho a la protección de la salud. La ley definirá las bases y las modalidades para el acceso a los servicios de salud y establecerá la concurrencia de la Federación y las entidades federativas en materia de salubridad general, conforme a lo que dispone la fracción XVI del artículo 73 de esta Constitución" y; "Toda familia tiene derecho a disfrutar de vivienda digna y decorosa. La ley establecerá los instrumentos y apoyos necesarios a fin de alcanzar tal objetivo".

Cada una de las referidas instituciones tienen su forma específica de calcular el monto de las *cuotas* que cada persona obligada tiene que enterar; sin embargo, la aportación al IMSS es la más significativa, por constituir la institución que tiene el número mayor de personas afiliadas. Para constatar lo anterior basta analizar la Ley de Ingresos de la Federación de 1994, que en su artículo 1º fracción II, inciso 2, señala que el Estado obtendrá ingresos por Aportaciones de Seguridad Social la cantidad de **NS 32,428.7 millones**, figurando solo los ingresos del IMSS, sin que figuren las aportaciones de las restantes tres instituciones.

1.- I.N.F.O.N.A.V.I.T.	No Figura.
2.- I.M.S.S.	N\$ 32,428.7 millones
3.- I.S.S.S.T.E.	No Figura
4.- I.S.S.F.A.M.	No Figura
TOTAL	N\$ 32,428.7 millones

Es prudente aclarar la circunstancia de que en este caso al igual que sucede con los Impuestos, a pesar de que solamente esté contemplada la cantidad estimada de ingresos que obtendrá el Estado por las mencionadas aportaciones al IMSS, sin figurar las aportaciones al INFONAVIT, ISSSTE e ISSFAM; no por ese solo hecho no podrá, el Estado, recaudar o percibir las aportaciones de las últimas tres instituciones, ya que esa circunstancia no deroga las leyes fiscales que regulan el pago de sus respectivas cuotas, las cuales podrán seguirse aplicando validamente al causante; pues para dejar de hacerlo, sería indispensable que se emitiera una nueva ley que en forma expresa o tácita las derogara, tal y como lo sostuvo la SCJN en su tesis jurisprudencial N° XIX/93, misma que ha sido citada en el tema de los Impuestos.

Por otro lado, se ha cuestionado mucho la verdadera naturaleza jurídica de las Aportaciones de Seguridad Social; punto que es abordado en forma muy acertada por el profesor De la Garza (op. cit. pp. 345 a 349), de la siguiente forma.

a).- *Tesis que considera a las Aportaciones como Impuestos.* Según el profesor Flores Zavala (op. cit. p. 45) "las cuotas del Seguro Social a cargo de los patrones...es un verdadero impuesto porque fue establecido por el Estado, unilateralmente y con carácter obligatorio para todos los que se encuentren dentro de las hipótesis previstas por la ley. Es cierto que el rendimiento de ese gravamen se va a destinar al fin especial del Seguro Social y que la regla general es que los impuestos se destinen a cubrir los gastos generales del Estado, pero es posible, legal y técnicamente, que ciertos gravámenes se destinen a un fin especial como sucede en el presente caso".

b).- *Tesis que considera a las Aportaciones como Derechos.* Se considera que las aportaciones son derechos porque las mismas son cubiertas como contraprestación del Servicio de Salud que presta el Estado; sin embargo, el profesor De la Garza sostiene que las cuotas o aportaciones referidas no tienen el carácter de derechos, en virtud de que los servicios que presta el IMSS no los presta la administración central del Estado, sino un órgano desconcentrado de la misma y, tampoco dichos servicios tienen el carácter de administrativos. La anterior crítica tiene en la actualidad sustento legal en lo dispuesto por la fracción IV del citado artículo 2° del CFF que excluye en forma expresa del concepto de *derechos*, a las contribuciones causadas por servicios prestados por *organismos desconcentrados* del Estado, tal es el caso del citado Instituto.

c).- *Tesis que considera a las Aportaciones como Contribuciones Especiales.* Según el profesor De la Garza, la SCJN sostuvo en su informe anual de 1970, p. 304 que "las cuotas obrerpatronales son créditos fiscales, verdaderos tributos o contribuciones en sentido

genérico, en la terminología constitucional, que los patrones y obreros pagan obligatoriamente al Estado, al beneficiarse de una manera especial por la implantación del servicio público administrativo de la seguridad social".

No obstante lo anterior, consideramos que las anteriores controversias se vieron finalizadas con la definición específica que el Legislador le concedió a las citadas Aportaciones en el artículo 2º fracción II del vigente CFF; la cual denota que la naturaleza jurídica de las mismas, es totalmente distinta a la de los Impuestos, las Contribuciones de Mejoras y los Derechos.

3.2.3.3.- CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

El artículo 2º fracción III del CFF define a las Contribuciones de Mejoras como "las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas"; es prudente aclarar el hecho de que los antiguos Códigos Fiscales de 1938 y 1967, tampoco definían a esta clase de contribuciones.

El profesor Acosta Romero (op. cit. 2º Curso. p. 404) al referirse a estas contribuciones las considera como *especiales* y las define como "aquella prestación que se exige forzosamente, conforme a la ley, a los particulares que son propietarios de bienes inmuebles ubicados en un área geográfica, en donde se ejecute una obra pública que provoque una alza de valor en esos bienes, o una mejoría específica en los bienes mismos y que se cobra en proporción al costo de la obra, a la cercanía o lejanía del bien y al monto de esta último"; por su parte, el profesor De la Garza (op. cit. p. 231) considera que estas contribuciones son de carácter predominantemente municipal, por constituir la forma de financiamiento de obras públicas municipales, tales como aperturas de calles, pavimentación y asfaltado, introducción de servicios tales como de alcantarillado, drenaje, agua potable, alumbrado público, etc. Asimismo, el Lic. Orendain Kunhardt²³ define a estas contribuciones como "pagos que efectúan los particulares, en lo individual, por una obra que, además, viene a resolver una necesidad de carácter colectivo".

El primer antecedente a nivel Federal de las Contribuciones de Mejoras (también llamadas "Contribuciones Especiales", "Derechos de Cooperación" o "Impuestos de Planificación") lo encontramos en la aprobación de la Ley de Hacienda del D.F. para el año de 1983, publicada en el DOF el 31 de diciembre de 1982, la cual establecía en su artículo 46 que "están obligadas al pago de las contribuciones de mejoras establecidas en este Título, las personas físicas y las morales que se beneficien en forma especial por las obra públicas proporcionadas por el Departamento del Distrito Federal"; asimismo, en su artículo 47 señalaba cuales eran los actos que, al presentarse, causaban el pago de las contribuciones de mejoras; actos tales como calles, aceras, agua potable y alcantarillado, avenidas, plazas, parque públicos, etc. Es prudente aclarar la circunstancia de que a pesar de que el vigente CFF se publicó en el DOF en el año de 1981 y en él se definían las contribuciones de mejoras, no puede considerarse como el primer antecedente a nivel federal, por la sola razón

²³ ORENDAIN KUNHARDT, Ignacio: "Las Contribuciones de Mejoras, Nueva Fuente de Tributación Federal". Obra Conmemorativa de los 50 años del TFF. Tomo VI. México 1992. pp. 833 a 843.

de que entro en vigor hasta el año de 1983; después de la referida ley de Hacienda.

Por otra parte, según el Lic. Orendain Kunhardt (op. cit. p. 837), las contribuciones en comento deben reunir tres requisitos: 1.- Ser generales, en tanto que todos los gobernados están obligados a contribuir para los gastos públicos; 2.- Estar contenidas en ley, formal y materialmente, de conformidad a lo dispuesto por la fracción VII del artículo 73 Constitucional que establece la facultad del Congreso para "imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto" y; 3.- Respetar los principios de equidad y proporcionalidad tributaria.

También el Lic. Rodríguez Lobato (op. cit. pp. 85 a 87) señala que estas contribuciones deben reunir determinadas características las cuales, a su juicio, son las siguientes: 1.- Cubrirse solamente cuando exista un beneficio especial por la realización de una actividad estatal de interés general; 2.- El cobro de ellas debe tener siempre un fundamento legal; 3.- La prestación del servicio o la realización de la obra debe efectuarla la Administración Central; 4.- La contraprestación debe respetar los principios de proporcionalidad y equidad y; 5.- El pago siempre será obligatorio cuando se hayan reunido las anteriores características.

Finalmente, si como se ha dicho, las contribuciones de mejoras son el pago que realizan las personas por el beneficio directo que obtienen por la realización de una obra pública, ¿Podríamos entonces incluir en este tipo de contribuciones, las obras realizadas por el PRONASOL?. Desde un punto de vista personal y tomando en cuenta que a grandes rasgos el mencionado programa opera o realiza las obras públicas con una aportación del Estado y la mano de obra de los particulares, creemos que sí se trata de una Contribución de Mejoras, a pesar de que no es pagada de manera pecuniaria sino a través de servicios y de que no está establecida en alguna ley determinada; pues su naturaleza coincide con la de las mencionadas contribuciones, aunque no cumpla con algunos de sus requisitos. También consideramos necesario señalar que en la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1994, estas contribuciones no figuran.

3.2.3.4.- LOS DERECHOS

El artículo 1º de la LFD para 1994 señala que "Los derechos que establece esta Ley, se pagarán por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público o por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación"; por su parte, el Código Fiscal de 1938 definía a los derechos en su artículo 3º como "las contraprestaciones requeridas por el Poder Público, en pago de servicios de carácter administrativo prestados por él"; también en el Código Fiscal de 1967 el Legislador se preocupó por definir a los derechos, señalando en su artículo 3º que eran "las contraprestaciones establecidas por el Poder Público, conforme a la ley, en pago de un servicio"; finalmente, el propio artículo 2º del CFF vigente, en su fracción IV, define a los derechos como "las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las

contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestación de servicios exclusivos del Estado".

A nivel doctrinal el profesor De la Garza (op. cit. p. 231), si bien es cierto que aborda este tema desde un punto de vista municipal, también lo es que define a los derechos señalando que el municipio "al prestar a sus habitantes los servicios públicos administrativos de aprovechamiento individual, es decir, servicios públicos individuales y divisibles, es perfectamente indicado, de acuerdo con la Ciencia de las Finanzas Públicas, que su costo sea sufragado por los usuarios de tales servicios, por medio de contraprestaciones que en nuestro sistema jurídico toman el nombre de derechos"; asimismo, el Lic. Rodríguez Lobato (op. cit. pp. 76 y 77), si bien es cierto que no expresa una definición propia de los derechos, también lo es que cita las dadas por otros autores como Margáin Manatou, para quién los derechos son la prestación señalada por la ley y exigida por la administración central como pago de los servicios administrativos particulares y; para Giuliani Fonrouge son la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado.

Al igual que en materia de "impuestos" en este caso existen dos sujetos en la relación tributaria; el activo que será siempre la Federación, las Entidades Federativas y los Municipio que preste el servicio respectivo y, el pasivo, que será el gobernado que haga uso o utilice el servicio prestado por el sujeto activo.

Los derechos también tienen que reunir determinadas *características* para que puedan considerarse como legales; las cuales a grandes rasgos son las siguientes: a).- El servicio que preste al sujeto activo al pasivo, debe ser aprovechado directa e individualmente por este último; es decir deber ser un aprovechamiento individual y no colectivo, independientemente de que el servicio se preste a un gran número de personas, lo cual no le quita su esencia individual pues cada uno de los usuarios pagará individualmente y no en forma colectiva. b).- El servicio debe ser prestado por la Administración Central o sus Organismos Descentralizados; ya que los servicios prestados por Organismos Desconcentrados de la misma, no encuadran en este supuesto legal. c).- El monto de la contraprestación (los derechos) por el servicio recibido debe estar forzosamente establecido en algún texto legal. d).- El monto de los derechos debe atender a los citados principios constitucionales de Equidad y Proporción. e).- En consecuencia, una vez satisfechos los anteriores requisitos o características resultará la obligatoriedad del pago de los derechos.

Por otro lado, los ingresos que se obtengan por concepto de derechos deben destinarse a sufragar los gastos de mantenimiento necesarios para continuar prestando el servicio de que se trate; sin embargo, existen servicios prestados por el Estado en los que no es aconsejable efectuar el cobro de la contraprestación respectiva, tales como: la impartición de justicia, ya que ello podría corromper la imparcialidad de los juzgadores; la enseñanza primaria y secundaria, por existir la posibilidad de desalentar el estudio elemental; el control o registro de electores, por existir la posibilidad de desalentar el ejercicio del derecho a sufragar; entre otras.

Dadas las características de esta contribución, sus ingresos son mas significativos que los generados por concepto de "Seguridad Social" y de "Contribuciones de Mejoras". Para percatarse de lo anterior basta echar un vistazo a la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1994, en la cual se observa en su artículo 1º fracción IV que por este concepto

(los derechos) el Estado estima percibir un total de **N\$ 35,431.7 millones**, los cuales se dividen de la siguiente forma.

1.- Serv. Est. por Func. de Der. Pub.	N\$ 2,677.8 millones
2.- Serv. Est. por Org. Descent.	N\$ 318.4 millones
3.- Uso o Aprov. Bnes. Dom. Pub.	N\$ 2,569.7 millones
4.- Extrac. de Petróleo	N\$ 19,789.5 millones
5.- Der. Ext. por Extrac. de Petróleo	N\$ 9,663.3 millones
6.- Der. Adi. por Extrac. de Petróleo	N\$ 413.0 millones
TOTAL	N\$ 35,431.7 millones

Finalmente para concluir el presente tema solamente nos resta realizar el estudio de dos vías más de ingresos estatales que, no por el hecho de dejar su estudio hasta el final, les resta importancia.

3.2.3.5.- LOS APROVECHAMIENTOS y LOS PRODUCTOS.

El Código Fiscal de 1938 definía a los **aprovechamientos** en su artículo 5° de la siguiente forma: "Son aprovechamientos los demás ingresos ordinarios del Erario Federal no clasificables como impuestos, derechos o productos; los rezagos, que son ingresos federales que se perciben en año posterior al en que el crédito sea exigible, y las multas"; por otra parte esta figura también fue definida por el Legislador Ordinario del Código Fiscal de 1967, el cual en su artículo 5° señaló expresamente que: "Son aprovechamientos los recargos, las multas y los demás ingresos de derecho público, no clasificables como impuestos, derechos o productos. Finalmente, el CFF en vigor desde 1983 establece de forma expresa en su artículo 3°, párrafos primero y segundo que "Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal... Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de esta Código, que apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza".

En este sentido y de las transcripciones anteriores, puede apreciarse que el Legislador Ordinario desde siempre se a preocupado por plasmar en los Ordenamientos Legales la definición de los aprovechamientos de una manera excluyente; es decir, serán aprovechamientos todos los ingresos que el Estado perciba y que sean distintos a las demás vías de ingresos (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos); con la única observación de que en el actual CFF también se consideran dentro

de esta vía de ingresos a los "rezagos".

No obstante lo anterior, el profesor Acosta Romero (op. cit. 2º Curso. p. 406) realiza una acertada observación a la actual definición que el CFF da a los aprovechamientos y que considera a los *rezagos* como parte de ellos, sosteniendo que por el solo "hecho de que no se paguen los impuestos o cualquier ingreso fiscal, en el ejercicio en que deben ser hechos efectivos, no cambia su naturaleza jurídica, ni fiscal, ya que la palabra *rezago* es mas bien de utilización contable o administrativa para identificarlos como tributos no cubiertos oportunamente, pero ello, en nuestra opinión, no hace que se transformen en aprovechamientos".

Ahora bien, el Estado Mexicano estima percibir como ingresos, por concepto de aprovechamientos, un total de **NS 8,810.9 millones** para el año de 1994, tal y como se desprende de la Ley de Ingresos de la Federación, concretamente en su artículo 1º fracción VII, en donde esta cantidad se divide de la siguiente forma.

1.- Multas	NS 93.3 millones
2.- Indemnizaciones	NS 329.9 millones
3.- Reintegros	NS 49.4 millones
4.- Obras de Infraest. Hidráulica	NS 3.9 millones
5.- Concesión de Vías Grales. Com.	NS 23.9 millones
6.- Contratos de Obra Pub.	NS 13.6 millones
7.- Fondo de Desarrollo Forestal	NS 0.9 millones
8.- Reservas Nales. Forestales	NS 0.9 millones
9.- Recuperaciones de Capital	NS 1,891.4 millones
10.- Decomiso de Bienes para Fisco	NS 30.5 millones
11.- Otros	NS 6,374.1 millones
TOTAL	NS 8,810.9 millones

Por su parte, los **productos** fueron definidos por el Legislador en el Código de 1938 en su artículo 4º como "los ingresos que percibe el Estado por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales"; igualmente en el diverso Código Tributario de 1967 éstos (los productos) fueron definidos en su artículo 4º como "los ingresos que percibe la Federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales"; finalmente, el vigente CFF en su artículo 3º último párrafo, dispone que "Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso,

aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado". Como se puede observar la definición actual menciona "funciones de derecho privado" realizadas por el Estado; es decir, en este caso la Autoridad también se coloca a nivel de los gobernados librándose de su facultad de imperio y obteniendo mediante la celebración de actos jurídicos con ellos, ciertos ingresos.

Sobre este tema señala el profesor De la Garza (op. cit. p. 232) que en nuestro país es muy común que los *municipios* (también las Entidades y la Federación) obtengan ingresos provenientes de productos por arrendamiento y explotación de bienes propios, ocupación y uso de vías públicas, centrales de abasto, recolección y explotación de basura, etc..

No obstante lo anterior, el maestro Acosta Romero (op. cit. 2º Curso. p. 405) refuta la definición que el actual CFF concede a los productos; toda vez que éstos, a su juicio, pueden constituir ingresos del Estado por actividades no solo de derecho privado, sino también de derecho público, al obtener ingresos de la explotación de bienes del dominio público, tales como el espacio aéreo, las playas, el mar patrimonial y las zonas federales (puertos, bahías, presas, teatros, museos, ruinas arqueológicas, ferrocarriles, etc); de ahí que el propio autor defina a los productos como "los ingresos que percibe la Federación por la explotación de su patrimonio, con independencia de que sus actividades correspondan o no, al desarrollo de sus funciones propias de Derecho Público"²⁶.

Por otra parte, esta vía de ingresos del Estado también se encuentra contemplada en la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1994, la cual en su artículo 1º fracción VI establece que el Ejecutivo Federal estima percibir por ella, un total de N\$ 2,542.4 millones que se dividen de la siguiente manera.

1.- Serv. por Func. no Der. Pub.	N\$ 26.4 millones
2.- Por Bienes del Dominio Priv.	N\$ 2,516.0 millones

²⁶ Sobre este punto consideramos necesario realizar la aclaración de lo que legalmente se consideran Bienes del Dominio Público y Bienes del Dominio Privado, en términos de la Ley General de Bienes Nacionales. La citada ley en su artículo 1º establece que el patrimonio nacional se divide en los citados bienes Públicos y Privados. Ahora bien, en su artículo 2º señala los bienes que son considerados como del Dominio Público, los cuales esencialmente son: 1.- Los de uso común; 2.- Los señalados en el artículo 27 de la Constitución párrafos 5º, 6º y 8º. 3.- El lecho y el subsuelo del mar territorial y de las aguas marinas interiores; 5.- Los inmuebles destinados por la Federación a un servicio público; 6.- Los monumentos arqueológicos; 7.- Los terrenos baldíos y en general todos los bienes que sean inalienable e imprescriptibles; 8.- Los terrenos ganados artificialmente a la naturaleza; 9.- Las pinturas, los murales y cualquier obra artística incorporada o adherida permanentemente a los inmuebles de la Federación, etc.. Por su parte en el artículo 3º de la propia ley se señalan los bienes que son considerados como del Dominio Privado; tales como: 1.- Las aguas y tierras propiedad de la nación que sean susceptibles de privatizarse; 2.- Los bienes nacionalizados de culto religioso; 3.- Los bienes del D.F. que sean vacantes; los de las empresas paraestatales que se liquiden, los adquiridos por la federación de extranjeros, etc.. Sin embargo, el artículo 4º de la ley en comento establece la posibilidad de que los bienes del Dominio Privado puedan considerarse como del Dominio Público cuando se destinen a uso común, a un servicio público o a alguna actividad que se les equipare.

TOTAL	N\$ 2,542.4 millones
-------	----------------------

En conclusión, como se puede observar de todo lo expuesto hasta estos momentos en el presente subtema, esta vía de ingresos es, al igual que la de Contribuciones de Mejoras, la menos significativa para el Erario Público; ya que produce una cantidad mínima de los recursos federales; empero, no por ese solo hecho debemos omitir su mención y breve análisis.

3.3.- FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL.

En nuestros días nos parece lo más común que un ente llamado Estado, posea infinidad de atribuciones que le permiten ejecutar sus actos o invadir los derechos de los gobernados aún en contra de la voluntad de estos últimos; sin embargo, nos hemos preguntado alguna vez ¿De donde provienen o cual es el origen de esas facultades o atribuciones, de ese imperio?. Pues bien, el Estado Moderno en que vivimos no ha sido una creación estática, sus características han sido modificadas a lo largo de la historia. Tiene sus antecedentes en Europa a finales de la **Edad Media** y principios del **Renacimiento**, o sea, en el siglo XV; ello se debió a factores como la concentración del poder en una sola persona; la lucha entre el poder, por una parte, feudal, de las ciudades, de los reyes, del clero y, por la otra, el poder del emperador del Sacro Imperio Romano Germánico que a través de una serie de batallas ideológicas y armadas, culminó con la **paz de Westfalia en 1648**; en donde surgió la concepción de la Soberanía Estatal, la **facultad para imponer su régimen jurídico interno** y establecer su política interna y externa. Así, en el siglo XVI se concibe al Estado ya con las principales características modernas, se habla de que su **soberanía** es el poder más grande que posee; Tomás Hobbes concibe al Estado como un "monstruo" de poder inquisitivo y como un **fenómeno político con poder público** que le otorga el grupo social mismo; John Locke menciona la existencia de un Estado *de naturaleza, de libertad y de igualdad* que se rige por la razón y por reglas de conveniencia. Posteriormente, durante los siglos XVII a XIX con la **Revolución Industrial**, la **Revolución Francesa**, la independencia Estadounidense y de las naciones latinoamericanas; la soberanía se traslada del monarca al pueblo, del pueblo al constituyente y del constituyente a la Constitución; surgiendo así en el siglo XIX el derecho Constitucional y el derecho Administrativo. Finalmente, a principios del siglo XX el Estado comienza a engrosar su tamaño en todos sentidos (personal, órganos, actividades, finalidades, perspectivas, etc.) debido a su concepción "**paternalista**"; hasta que a finales del propio siglo, la concepción de él (el Estado) ha variado, modernizándose y privatizándose la mayor parte de sus empresas y con ellas sus facultades y fines²⁷.

Por estos motivos, el maestro Acosta Romero (op. cit. 1º Curso. pp. 78 a 81) define

²⁷ El anterior esbozo histórico lo realizamos basándonos fundamentalmente en la obra del profesor Acosta Romero. Op. cit. 1º Curso. pp. 75 a 78.

al Estado Moderno como "la organización política soberana de una sociedad humana establecida en un territorio determinado, bajo un régimen jurídico, con independencia y autodeterminación, con órganos de gobierno y de administración que persigue determinados fines mediante actividades concretas"; señalando adicionalmente que sus elementos son: 1.- Un conjunto de individuos que conformen una sociedad humana; 2.- El territorio; 3.- La Soberanía; 4.- El Orden Jurídico y; 5.- Los Órganos de Gobierno. Consecuentemente, en concepto del propio autor, la *personalidad jurídica Estatal* es contemporánea con el nacimiento de dicho ente colectivo; en otras palabras, al constituirse el Estado independiente, autodeterminable y soberano, adquiere derechos y obligaciones; esto aunado al hecho de que el poder que lo constituyó pasó del monarca al pueblo, del pueblo al constituyente y de éste a la Constitución que creó precisamente al Estado, le concede todas las facultades y poderes que sean necesarios para hacer posible la vida y convivencia social que el grupo que le dio vida necesita.

En nuestro país puede decirse que el Estado Mexicano nació jurídica y políticamente el 27 de septiembre de 1821 con la declaratoria de independencia nacional del día siguiente. Luego entonces, desde sus inicios lógicamente que dicho Estado adquirió no solamente las obligaciones que le eran propias, sino también los derechos respectivos. En tal virtud, uno de esos derechos, como se ha visto, es el de percibir a través de sus gobernados vía contribuciones, los ingresos o recursos que son necesarios para estar en posibilidad de satisfacer las necesidades colectivas de éstos y también, adquirió la obligación de recaudarlos. Sin embargo, no basta con establecer en las leyes las contribuciones, sino que adicionalmente éstas tienen que ser cubiertas en forma oportuna y debida por los contribuyentes; los cuales en muchas de las veces por descuido, desconocimiento o inclusive intencionalmente, dejan de pagarlas. Esta situación orilló al Constituyente de 1917 a establecer a nivel constitucional (artículo 16) **la facultad de la autoridad para verificar el oportuno y debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los gobernados.**

En un principio, de acuerdo al Código Fiscal de 1938, era la propia autoridad fiscal la que calculaba el monto de los adeudos fiscales de los gobernados; esto se desprende del artículo 77 del citado ordenamiento legal el cual establecía que: "La determinación de los créditos fiscales y de las bases para su liquidación; su fijación en cantidad líquida; su percepción y su cobro, corresponderá a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que ejercerá esas funciones por conducto de sus dependencias y de los organismos fiscales autónomos que las leyes señalan". Esta misma tendencia se preservó en el Código Fiscal de 1967 pero ya no fue tan estricta, sino que se suavizó y se concedió a los contribuyentes la posibilidad de que ellos mismos determinaran y liquidaran los créditos a su cargo, al disponer el citado Código en su artículo 80 lo siguiente: "La determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponde a los sujetos pasivos; salvo disposición expresa en contrario". Finalmente, en la exposición de motivos del actual CFF se señaló lo siguiente:

"Las relaciones entre el fisco y los contribuyentes estarán determinadas por el principio del cumplimiento voluntario de las normas fiscales, lo que no significa que quede al arbitrio del particular el pago de las contribuciones a su cargo, ya que siempre será obligatorio el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Con dicho principio solo se enfatiza que no se estima necesario que en todos los casos la autoridad constrinja o exija coercitivamente la observación de las leyes, sino que se tiene la confianza de que la generalidad de los contribuyentes, por convencimiento y su propio interés, pagarán en forma espontánea

sus contribuciones.

Esta confianza en la madurez y sentido de solidaridad social de la población, es el resultado de un largo proceso educativo y tiene muy variadas consecuencias en la legislación que se propone; por regla general, son los particulares y no la autoridad, quienes determinan porqué y cuánto deben pagar; la autoridad tiene funciones receptoras y de vigilancia del oportuno cumplimiento así como la veracidad de los datos que le son declarados".

La anterior transcripción denota la verdadera intención del Legislador para redactar el párrafo tercero del artículo 6º del actual CFF, señalando que: "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación". Por ello, las anteriores consideraciones denotan que en la actualidad son los propios contribuyentes los que en forma espontánea, unilateral y civilizada calcularán el monto de las contribuciones a su cargo; sin embargo, en muchas de las veces éstos (los contribuyentes) no cumplen cabalmente con las disposiciones y obligaciones fiscales a su cargo, lo que genera algunas consecuencias.

En principio, las autoridades fiscales al utilizar sus facultades de verificación en contra de determinado contribuyente, lo hacen solo con la intención de comprobar que efectivamente ha cumplido en forma debida con sus obligaciones fiscales; no obstante ello, a nadie escapa que en un enorme porcentaje de las veces en que se ejercitan dichas facultades o atribuciones se detectan omisiones y observaciones en el pago de las contribuciones a que el inspeccionado está sujeto. Por estas circunstancias el Legislador consideró conveniente señalar y regular las facultades con que la autoridad cuenta para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; facultades que principalmente se localizan en el artículo 42 y sus siete fracciones del CFF en vigor, las cuales serán las que abordemos en el presente capítulo. No sin antes aclarar que el citado precepto solamente concede dichas facultades en forma general a la SHCP (principal organismo fiscal autónomo de conformidad a lo dispuesto por el artículo 32 de la LOAPF), pero no por ello, son exclusivas de la citada Dependencia Gubernamental, puesto que en ocasiones las disposiciones que las regulan, son aplicadas en forma supletoria cuando otros organismos fiscales autónomos hacen uso de ellas, tal es el caso del IMSS, del INFONAVIT, de la SECOFI, de la SECOGEF, del ISSSTE, etc., siempre y cuando las legislaciones de cada uno de ellos así lo permitan.

Como se verá, en muchas ocasiones al hacer uso de determinadas facultades, las autoridades demuestran su poder de imperio sobre el gobernado de que se trate, empero, siempre y sin distinción alguna debe respetar los lineamientos establecidos por la ley y respetar también los derechos subjetivos del verificado, so pena que de no hacerlo su verificación y los resultados de ella serán ilegales.

Es prudente aclarar que en muchas ocasiones se piensa erróneamente que las facultades de comprobación de las autoridades fiscales se encuentra limitada a la práctica de auditorías; empero, no hay nada más equivoco, pues dichas facultades revasan en mucho estas especulaciones, como lo veremos posteriormente. Similar criterio al anterior ha sido sostenido la SSTFF, visible en la RTFF para marzo de 1983, N° 39, p. 617; cuyo texto es el siguiente:

"FACULTADES DE VIGILANCIA DE LAS AUTORIDADES HACENDARIAS.- NO SE REDUCEN A LAS VISITAS DOMICILIARIAS. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 83 del Código Fiscal, a las autoridades fiscales, a fin de determinar la existencia del crédito fiscal, dar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales y comprobar la comisión de infracciones, se les otorgan las facultades para practicar visitas domiciliarias y solicitar informes de sujetos pasivos, responsables solidarios o terceros, entre otras; pero el ejercicio de esta última no se limita dentro de la práctica de la visita, pues el Código Fiscal no establece que se limitan o excluyen, pudiendo ejercitarse conjunta o separadamente con las otras".

En los siguientes subtemas solamente analizaremos las principales características, procedimientos y formalidades que tienen que ser observadas por las autoridades fiscales al ejercitar todas y cada una de las facultades de comprobación que posee, según lo dispuesto por el citado artículo 42 del CFF.

3.3.1.- RECTIFICACIÓN DE DECLARACIONES.

Una de las múltiples obligaciones de los particulares es la de presentar en forma oportuna y con los requisitos indispensables, de acuerdo a las disposiciones fiscales, sus declaraciones, ya sean anuales, informativas, parciales, complementarias, etc; a través de las cuales dará a conocer a la autoridad fiscal los resultados de la determinación propia de sus contribuciones. Empero, estas declaraciones pueden poseer errores aritméticos en su contenido por causas diversas, luego, la autoridad al recibirla y analizarla esta en posibilidad de rectificar su contenido. Es por esta situación que el artículo 42 *facción I* del CFF establece:

"ARTÍCULO 42.- La *Secretaría de Hacienda y Crédito Público* a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar contribuciones omitidas o los *créditos fiscales*, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estará facultada para:

1.- Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones"

(En el original no aparecen las letras cursivas y las resaltadas).

Como se puede apreciar, el precepto transcrito concede esta facultad en *forma genérica* a la SHCP; empero, esta dependencia gubernamental tiene a su vez que designar a uno de sus múltiples órganos que la componen, para que en *forma especial* ejercite esta facultad, pues resultaría inadmisibles que cualquier órgano hacendario pudiera hacerlo; consecuentemente, primero veremos cual es el organismo facultado expresamente por el RISHCP para ejercitar esta facultad.

El RISHCP en vigor fue publicado en el DOF el día 24 de febrero de 1992 (el cual abrogó al diverso publicado el 17 de enero de 1989); desde su entrada en vigor ha sido reformado en tres ocasiones publicadas en el citado órgano de difusión los días 4 de junio de 1992 y 25 de enero y 20 de agosto de 1993; en consecuencia, de acuerdo al artículo 111 apartado "B", *facción V*, serán las ALAF (*Administraciones Locales de Auditoría*

Fiscal) las encargadas de revisar las declaraciones de los contribuyentes²⁸; (es prudente aclarar que en el presente subtema y en todos los demás nos referiremos al control que ejercen las citadas Administraciones Locales sobre el grueso de la población, ya que existen sujetos o personas, las menos, que por sus características especiales son supervisadas por organismos diversos). En efecto, la citada fracción V dispone que compete a las ALAF: "Revisar las declaraciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados y comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de impuestos, derechos, aprovechamientos y accesorios de carácter federal".

Luego entonces, esta es la autoridad facultada expresamente por la Ley para llevar a cabo la revisión y verificación de las declaraciones de los contribuyentes. Sin embargo, ¿Qué sucede si en una de estas verificaciones la autoridad detecta que por un error aritmético contenido en la declaración el contribuyente omitió contribuciones?. Puede suceder que un sujeto al requisitar su declaración aritméticamente declare menores ingresos o incrementé sus deducciones, compensaciones, acreditamientos, etc., lo cual ocasionará un entero menor de contribuciones a su cargo, en perjuicio del Fisco Federal; por lo que este último al percatarse de tal irregularidad, no solo tiene facultades para corregir o rectificar ese error aritmético, sino que también puede multar el sujeto pasivo que en él incurrió, lo anterior utilizando como fundamento lo dispuesto por el artículo 78 del CFF, el cual establece que: "Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético se impondrá una multa del 20% de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa".

Como se puede ver, la sanción que puede imponerse a un contribuyente por haber presentado una declaración con errores aritméticos es muy severa, pues consistirá, además del monto total de las contribuciones omitidas, una 5ª parte más de éstas por concepto de multa. Sin embargo, no es tan sencillo imponer esta sanción pues para imponerla se requiere de dos elementos esenciales:

²⁸ En este punto es prudente aclarar que de conformidad al Reglamento Interior que tratamos, todos los contribuyentes estarán sujetos a la supervisión de las ALR, ALAF y ALJ, según corresponda; a excepción de las personas o sujetos enunciados en el Apartado "D" del citado artículo 111, los cuales son los siguientes:

- 1.- La Federación, los Estados Extranjeros y los Organismos Internacionales.
 - 2.- Las Entidades Federales y el Distrito Federal.
 - 3.- Los Organismos Descentralizados y las Empresas Paraestatales sujetas a control presupuestal.
 - 4.- Los Partidos y Asociaciones Políticas.
 - 5.- Las Instituciones de Crédito y las Organizaciones Auxiliares del Crédito, las Casas de Cambio, las Instituciones para el Depósito de Valores (INDEVAL), las Instituciones de Seguros y Fianzas, las Sociedades de Inversión, las Bolsas de Valores, las Casas de Bolsa y en general, cualquier entidad o intermediario financiero diverso de los señalados.
 - 6.- Las Sociedades Mutualistas.
 - 7.- Las Sociedades Mercantiles que cuenten con autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para operar como sociedades controladoras y también sus controladas y.
 - 8.- Los residentes en el extranjero sin base fija o establecimiento en territorio nacional.
- Las personas enunciadas con anterioridad se encuentran sujetas a la inspección y verificación de las AER, AEAF y AEJ, o bien, a las CNV, CNB o CNS y F, según se trate.

1.- Que el error aritmético haya sido descubierto por la autoridad fiscal en uso de sus facultades de revisión; por ende, mientras no sea descubierto el error de esa forma, el particular, si se percató antes de él, validamente puede corregirlo en forma espontánea mediante la presentación de una declaración *complementaria* conforme al artículo 32 del citado Código, lo que provocará que la autoridad se encuentre impedida para sancionarle pues se surte la causal de excepción contenida en el artículo 73 del mismo ordenamiento legal, el cual dispone que no se impondrá sanción alguna al contribuyente cuando cumpla en forma espontánea aún fuera del plazo legal, con sus obligaciones fiscales;

2.- Si es que el error fue descubierto por las autoridades fiscales antes de que el propio contribuyente lo hiciera, la sanción respectiva debe ser emitida y determinada por autoridad competente para ello. Es decir, si bien es cierto que la autoridad facultada para verificar los errores aritméticos de las declaraciones lo es la ALAF, no menos cierto es que ésta es totalmente **INCOMPETENTE** para aplicar y determinar la sanción respectiva; ya que la diversa autoridad facultada legalmente para hacerlo es la ALR (*Administración Local de Recaudación*), de conformidad al artículo 111 del citado Reglamento Interior, apartado "A", fracción XVI, la cual dispone que compete a la citada ALR:

"Determinar y cobrar a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, las diferencias por errores aritméticos en las declaraciones, así como el monto de los recargos, gastos de ejecución, honorarios y gastos extraordinarios que se causen en los procedimientos de ejecución que lleve a cabo, y hacer efectivo el monto de los cheques no pagados de inmediato y de las indemnizaciones correspondientes".

En este orden de ideas, si la sanción es impuesta por cualquier otra autoridad que no sea la ALR, o si el error aritmético es detectado por autoridad que no sea la ALAF, no podrá cobrarse validamente su monto. Es prudente aclarar que en muchas veces es la propia ALAF la que impone la sanción por errores aritméticos, empero, en caso de que esto suceda puede alegarse su incompetencia por el afectado, vía jurisdiccional, con grande probabilidades de éxito.

En conclusión, consideramos que esta es una de las facultades que con mayor frecuencia son utilizadas por las autoridades fiscales, debido a su facilidad de ejecución y a que no es tan severa y drástica como otras, en relación a la invasión de la esfera jurídica de los gobernados; no obstante, consideramos que el monto de la sanción debía reducirse, por la simple y sencilla razón de que en la mayoría de las veces, como su nombre lo indica, la omisión de contribuciones se ocasiona por hechos involuntarios del sujeto pasivo, quien no actúa, presumiblemente, de mala fe o con dolo. Asimismo, en caso de imponerse una sanción de esta naturaleza, hay que ser muy cuidadosos en detectar cual es la autoridad competente para imponerla.

3.3.2.- AVALÚO Y VERIFICACIÓN DE BIENES.

Indudablemente que los particulares tiene el derecho de poseer toda clase de bienes, muebles e inmuebles, siempre y cuando, en algunos casos, cumplan debida y previamente con las restricciones, solemnidades o formalidades que la propia ley impone para que los

mismos (los bienes de que se tratan) sean reducidos a la propiedad privada. En principio pudiera pensarse que solamente nos referimos a bienes de producción u origen nacional; empero, a nadie escapa la circunstancia de que los bienes de procedencia extranjera también pueden ser apropiados por los particulares en el territorio nacional; es por esta razón que para evitar la circulación, transacción y traslado indiscriminado de mercancías de este tipo, las autoridades fiscales también cuentan con la posibilidad de ordenar y practicar su avalúo o verificación. Por tanto, antes que nada es necesario saber cual o cuales son las autoridades facultadas legalmente para ejercitar esta facultad.

El fundamento legal de esta facultad se encuentra contenido en el artículo 42 fracción V del CFF, la cual dispone que la SHCP cuenta con la posibilidad de "practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte". Asimismo, el artículo 116 fracción XIV de la Ley Aduanera, dispone que es facultad de la SHCP: "Establecer la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor de las mercancías de importación y exportación".

En tal virtud y debido a las características de esta facultad es incontestable que en la práctica tiene su uso en mayor medida en la materia aduanera (ver artículos 115 y 116 de la Ley Aduanera), en la que la autoridad tiene la necesidad de verificar el origen de las mercancías y el debido pago de aranceles. Ahora bien, la autoridad competente para verificar o comprobar la legal estancia en territorio nacional de bienes de procedencia extranjera de acuerdo al RISHCP, lo es, según lo dispuesto por el artículo III, apartado "B", fracción VII, la ALAF que tiene la posibilidad de:

"Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo o secuestro de mercancías de comercio exterior o sus medios de transporte, cuando no se acredite su legal estancia en el país, tramitando los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, o del ejercicio de las facultades de comprobación efectuado por las aduanas de su circunscripción territorial, así como ordenar, cuando proceda, la entrega de las mercancías embargadas o secuestradas, antes de la conclusión de los procedimientos a que se refiere esta fracción, previa calificación y aceptación de la garantía del interés fiscal, así como sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación provisional a que se refiere la Ley Aduanera, llevarla a cabo y notificarla".

De la transcripción anterior se desprende que en este caso existe una concurrencia de facultades entre las ALAF y las Aduanas; lo cual se corrobora con la sola lectura del artículo 72 fracciones XIX, XXIII y XXVI del RISHCP, las cuales autorizan a la AGA (*Administración General de Aduanas*) a determinar los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, aprovechamientos en materia de importación o exportación y aplicar las cuotas compensatorias; asimismo, dictaminar mediante análisis técnico y científico las características, naturaleza y funciones de las mercancías de comercio exterior, practicar el examen pericial de productos y materias primas o "proceder a la valuación de toda clase de bienes cuando le sea solicitado por las autoridades competentes para determinar contribuciones"; también esta facultada para ordenar y practicar inspecciones y vigilancias para comprobar el cumplimiento de las disposiciones y obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados.

Con cierta regularidad es utilizada esta facultad por parte de las autoridades fiscales,

con la finalidad de comprobar la legal estancia en territorio nacional de mercancías, pudiendo sancionar a los infractores con la imposición de créditos fiscales, multas e inclusive con la pérdida de las mercancías de que se traten. Sin embargo, en estos casos ambas autoridades deben ceñirse a lo dispuesto por la Ley Aduanera y el CFF; de lo contrario, no podrán utilizarla validamente. En este orden de ideas y tomando en consideración lo expresado hasta aquí, podemos concluir lo siguiente.

1.- Esta facultad es utilizada principalmente en materia aduanera, pero no se encuentra limitada a ella, ya que se utiliza también cuando en una visita domiciliaria se localizan mercancías de procedencia extranjera, cuando se solicita el avalúo de bienes que son ofrecidos por los particulares con carácter de garantía, prendaria o hipotecaria, etc..

2.- Existe una facultad concurrente entre las ALAF y la AGA, solamente para **verificar** los bienes y liquidar las posibles diferencias de impuestos al comercio exterior que detecten.

3.- Es facultad **exclusiva** de las AGA practicar el avalúo de los bienes, aún a petición de otras autoridades competentes para liquidar contribuciones.

4.- Sin lugar a dudas que esta constituye una de las facultades en las que la autoridad muestra con mayor energía su facultad de imperio, irrumpiendo la esfera jurídica de los gobernados, imponiéndoles sanciones e inclusive, sustrayéndose la propiedad de éstos, bienes que se encuentren indebidamente en el país.

3.3.3.- RECABAR INFORMACIÓN DE SERVIDORES Y FEDATARIOS PÚBLICOS.

Las autoridades fiscales cuando hacen uso de sus facultades de comprobación, puede ser que con la sola verificación de los documentos e información proporcionada por los contribuyentes, no se allegue de los elementos suficientes para comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones y obligaciones fiscales. Esta situación orilló al Legislador a incluir una facultad en favor de tales autoridades, consistente en la posibilidad de requerir información y documentación a servidores y fedatarios públicos, la cual deben poseer con motivo de sus funciones. El fundamento legal de estas facultades se encuentra contenido en la fracción VI del artículo 42 del CFF, la cual dispone que es facultad de la SHCP "recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones".

En tal virtud, legalmente la citada Dependencia Gubernamental puede requerir la información y documentación necesaria para comprobar el cumplimiento de las obligaciones y disposiciones fiscales de los particulares verificados, a servidores y fedatarios públicos; quienes se encuentran total e irremediamente obligados a atender el requerimiento respectivo, ya que en caso de no hacerlo, se podrán colocar en el supuesto que como *infracción* contempla el artículo 85 fracción I del CFF y, en consecuencia, se harán acreedores de la sanción contenida en el diverso artículo 86 fracción I del mismo Código. Sin embargo, no resulta ser tan sencilla la imposición de esta sanción, pues para hacerlo se deben actualizar los siguientes supuestos:

1.- El requerimiento debe ser emitido por autoridad competente. Dicha autoridad de

acuerdo a las vigentes disposiciones del RISHCP lo es la ALAF, según el artículo 111 apartado "B", fracción VI del citado Reglamento.

2.- El requerimiento debe ser notificado cumpliendo las formalidades establecidas por los artículos 134, 135 y 137 del CFF.

3.- Debe ser requerida, a servidores o fedatarios públicos, única y exclusivamente información y documentación relacionada con un contribuyente determinado y que deban poseer con motivo de sus funciones.

4.- En caso de que se cumplan los anteriores supuestos y que el requerido no proporcione oportunamente la información y documentación, en tiempo y en forma adecuada, la multa o sanción (ver el citado artículo 86 fracción I) debe estar fundada y motivada y ser determinada e impuesta por autoridad competente para ello, la cual es, en términos del vigente Reglamento Interior citado, la ALAF de conformidad a lo dispuesto por el artículo 111 apartado "B", fracción XVII.

5.- Cumplidos los anteriores requisitos la multa que se imponga a los servidores o fedatarios públicos, será conforme a los lineamientos legales. Igualmente, con la sola imposición de la sanción, los requeridos no se librarán de la obligación de atender el requerimiento.

Esta facultad sin duda que no es muy severa, ya que no se lesionarán los derechos de las personas requeridas cuando éstas cumplan oportunamente con el requerimiento; además, por la naturaleza de esta facultad no se están verificando las obligaciones de los requeridos, sino que éstos solamente estarán coadyuvando al eficaz uso de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, en contra de un contribuyente verificado; es decir, los servidores y fedatarios públicos que sean requeridos en uso de esta facultad, serán terceros relacionados con el contribuyente verificado.

3.3.4.- REVISIÓN DE CONTABILIDAD DIRECTA O INDIRECTA.

Sin excepción alguna, todos los contribuyentes tiene la obligación de registrar el cumplimiento que realicen de las disposiciones fiscales, a través de su contabilidad. Desde luego que existen diversas reglas para llevar la contabilidad, dependiendo del régimen fiscal y las características especiales de cada contribuyente; por estos motivos el Legislador consideró conveniente autorizar a las autoridades fiscales a efectuar la revisión de la forma de llevar contabilidad de cada sujeto pasivo. Esta facultad se encuentra extremadamente vinculada con la señalada en el subtema inmediato anterior; inclusive, consideramos que es mas amplia, pues aquí se verifica directa o indirectamente la contabilidad de un contribuyente determinado. Por estas circunstancias comúnmente ha sido llamada esta facultad como "*Revisión de Escritorio o de Gabinete*".

El fundamento legal que en manera *general* concede esta facultad a la SHCP, lo es el artículo 42 fracción II del CFF, el cual dispone que es facultad de la citada Secretaría "requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto, de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos,

El Fisco Federal.

otros documentos o informes que se les requieran". Sobre el particular ha sostenido la SSTFF la siguiente tesis sobre la procedencia de la "revisión de escritorio", visible en la RTFF N° 63, para marzo de 1985, p. 722, cuyo texto es el siguiente:

"REVISIÓN DE ESCRITORIO.- SU PROCEDENCIA. La autoridad fiscal tiene plenas facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes a través de la documentación contable de éstos, que obra en las propias oficinas de la autoridad, a lo que se ha llamado revisión de escritorio, sin que tenga que sujetarse a los requisitos establecidos para las visitas domiciliarias".

Ahora bien, antes que nada debemos entender el significado del término "contabilidad"; significado que se encuentra contenido en el artículo 28, último párrafo del CFF el cual dispone lo siguiente:

"En los casos en que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la *contabilidad*, se entenderá que la misma se integra por sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales". (las letras cursivas no aparecen en el original).

De las transcripciones anteriores se desprende la existencia de dos formas de revisar la contabilidad de los sujetos pasivos, por parte de las autoridades fiscales; a saber: 1.- *La Revisión Directa*. Se presenta cuando las autoridades fiscales requieren, en forma inmediata y absoluta, al contribuyente verificado la exhibición de su contabilidad y; 2.- *La Revisión Indirecta*. Que tiene cabida cuando las autoridades fiscales requieren información o documentación a terceros relacionados con un contribuyente determinado; documentación que es necesaria para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de este último.

Por otra parte, la autoridad fiscal expresa y especialmente facultada por la ley para ejercitar esta facultad, lo es la ALAF que corresponda de acuerdo al domicilio del contribuyente verificado; de conformidad a lo dispuesto por el artículo 111 apartado "B", fracción VI del RISHCP; la cual en la parte conducente permite a la citada Dependencia Gubernamental "requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y de terceros con ellos relacionados para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones y avisos, los datos, otros documentos e informes...".

No obstante lo anterior, adicionalmente las autoridades fiscales que utilicen esta facultad tiene que cumplir con determinadas formalidades las cuales son las que a continuación resumimos:

a).- En caso de la *Revisión Directa* el requerimiento debe: 1.- Realizarse directamente al contribuyente verificado en su domicilio, cumpliendo las formalidades dispuestas por los artículos 134, 135 y 137 del CFF; 2.- Ser expedido por autoridad competente, que lo será, según lo visto, la ALAF y; 3.- Señalar el lugar y el plazo exacto en donde y cuando debe exhibirse la documentación e información solicitada; lugar que puede ser en el domicilio o establecimientos del requerido o en las propias oficinas de la autoridad requiriente.

b).- En tratándose de la *Revisión Indirecta*: 1.- Satisfacer los requisitos de la

revisión directa señalados, con la salvedad de que lógicamente el requerimiento no se dirige al contribuyente verificado, sino a los terceros o responsable solidarios con él relacionados y; 2.- Los resultados de estos requerimientos a terceros, tienen que darlos a conocer las autoridades fiscales forzosamente al contribuyente, al momento de notificar la determinación de contribuciones omitidas que pudiera surgir, para que el verificado esté en posibilidad de expresar cuestiones de hecho y de derecho tendientes a desvirtuar el contenido de dichos informes; de lo contrario se le dejaría en estado de indefensión. Lo anterior en cabal cumplimiento a lo dispuesto por los artículos 48 y 51 del CFF.

En tal virtud, si es que el requerimiento no cumple con estas formalidades, no resultará válido desde un punto de vista legal. La SSTFF ha señalado los efectos que producirá esta revisión, en la tesis visible en la RTFF de marzo, N° 63, p. 722; cuyo texto indica:

"REVISIÓN DE ESCRITORIO.- SUS EFECTOS. Si la autoridad fiscal descubre omisiones impositivas a cargo de determinado causante al revisar la documentación contable de éste, y además las observaciones efectuadas se notifican al propio sujeto pasivo para el efecto de que manifieste lo que a su derecho coavenga en el plazo que señale la propia autoridad, de no hacerlo el causante se estará a la presunción de validez que establecía el artículo 89 del Código Fiscal anterior sin que puedan tenerse por ciertas las observaciones formuladas por la autoridad en los términos de lo dispuesto por la fracción VIII del artículo 84 del Código citado, en tanto que ha dicho procedimiento no le son aplicables las reglas para las visitas domiciliarias".

Finalmente es prudente aclarar que la autoridad competente para determinar las posibles diferencias en el pago de contribuciones al hacer uso de esta facultad, lo es la ALAF según el artículo 111 apartado "B", fracción XVII del RISHCP; cualquier otra autoridad resultará incompetente para ello. Asimismo, es prudente aclarar que en caso de que el particular o los terceros y responsables solidarios con él relacionados, incumplan con el requerimiento, incurrirán en la infracción del artículo 85 fracción I del CFF, haciéndose acreedores a la sanción establecida por la fracción I del artículo 86 del mismo ordenamiento; sanción que debe revestir las mismas características señaladas en el subtema anterior, empero, si se llegase a imponer la multa a cualquiera de las persona requeridas por no atender el solicitud de autoridad, esa sola circunstancia nos las libera de cumplir forzosamente y en contra de su voluntad la citada solicitud.

Como se puede ver esta no es una facultad tan severa, pues la autoridad no demuestra con toda su energía la facultad de imperio que posee, ya que desde sus oficinas, sin una comparecencia personal y directa, revisa la contabilidad de los particulares, los cuales con solo atender los requerimientos que se les realicen en forma adecuada y oportuna, no serán afectados, salvo que se detecten irregularidades en el pago de contribuciones a su cargo.

3.3.5.- REVISIÓN DE DICTÁMENES DE ESTADOS FINANCIEROS.

Las autoridades fiscales en su afán de buscar los medios mas adecuados para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los gobernados, han

creado un sinnúmero de formas de verificación fiscal, algunas mas efectivas que otras. Sin embargo, la forma consistente en la elaboración de *Dictámenes de Estados Financieros* por parte de los propios contribuyentes, ha constituido un medio de comprobación fiscal sumamente efectivo, ya que a través del dictamen, son los propios contribuyentes los que, después de "auditarse a sí mismos", enteran o participan de los resultados obtenidos a las autoridades fiscales, las cuales ven disminuida de manera importante su carga de trabajo, ya que en principio solamente tendrán que revisar los datos asentados en dicho dictamen para conocer el estado financiero de determinado contribuyente.

La posibilidad de elaborar dictámenes por parte de profesionistas independientes de la SHCP es de reciente creación (con la entrada en vigor del vigente CFF); posibilidad que se vio justificada por el Ejecutivo Federal en la iniciativa de dicho ordenamiento, de la siguiente forma: "Se fomenta que la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales sea hecha por profesionistas independientes que pueden elegir los propios contribuyentes, cerciorándose la autoridad de la seriedad, solvencia moral y corrección de los procedimientos seguidos por dichos profesionistas".

A nadie escapa que los dictámenes referidos, consisten en una compilación o resumen de operaciones realizado por una persona en un ejercicio fiscal²⁹; dictamen que es formulado Contadores Públicos que solamente tiene el carácter de *informativo* para las autoridades fiscales, para quienes en lo mas mínimo las obliga o restringe su facultad revisora. Sin embargo, esta facultad revisora, pese a la efectividad que ha demostrado, resulta en la práctica muy limitada, ya que es relativamente un pequeño número de contribuyentes los que *dictaminan sus Estados Financieros*, ya que esta obligación está dirigida a un pequeño número de contribuyentes por sus características especiales; obligación que se encuentra contenida en el artículo 32-A del CFF, el cual dispone textualmente lo siguiente:

"ARTÍCULO 32-A.- Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentren en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

I.- Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores cinco mil ochocientos cincuenta millones de pesos, que el valor de su activo determinado en términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a once mil setecientos millones de pesos o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere el párrafo anterior se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considerará como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúnan las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este artículo:

- a).- Que sean poseídas por una misma persona física o moral en mas del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.
- b).- Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas en los términos de lo

²⁹ Es prudente aclarar que a partir del año de 1990, debido a la modificación sufrida por el artículo 11 del CFF, todos los ejercicios fiscales de las personas físicas y morales deberán coincidir con el año de calendario, del 1º de enero al 31 de diciembre de cada año.

dispuesto por el artículo 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado.

II.- Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III.- Las que se fusionen o escindan, en el ejercicio en que ocurran dichos actos y en los tres posteriores.

IV.- Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fideicomisos a que se refiere la Ley de Entidades Paraestatales.

Lo dispuesto no es aplicable a las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia ni a los contribuyentes a que se refiere el artículo 67-I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta". (el resultado es nuestro).

La transcripción anterior nos deja ver aspectos muy importantes que se relacionan con el tema que nos ocupa; por ello, consideramos determinar, antes que nada, concretamente cuales son los sujetos obligados por la ley para dictaminar sus estados financieros; para luego señalar a grandes rasgos la forma en que debe realizarse dicho dictamen y, concluir con la mención de las forma en que deben ser revisado por las autoridades fiscales competentes.

El transcrito artículo 32-A señala que las personas obligadas a dictaminar sus estados financieros son las siguientes:

1.- Las *Personas Físicas que realicen Actividades Empresariales*. En tal virtud, si consideramos que en términos de lo dispuesto por el diverso artículo 16 del CFF se entiende por "**actividades empresariales**" las Comerciales, Industriales, Agrícolas, Ganaderas, De Pesca y Silvícolas; luego entonces, las personas físicas que no realicen alguna de estas actividades estarán excluidas y no tendrán, por ende, obligación de dictaminar sus estados financieros.

2.- Las personas morales que en el ejercicio de 1993 hayan obtenido *ingresos acumulables* superiores a NS\$'850,000.00. Ente caso es conveniente saber lo que se debe entender por "**ingresos acumulables**" de las personas morales, lo que hace necesario remitimos al texto del artículo 15, primer párrafo de la LISR, el cual dispone que las citadas personas "**residentes en el país acumularán** la totalidad de los *ingresos* en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtenga en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero".

3.- Las personas morales que posean un valor en sus activos, superior ha NS\$1'700,000.00, en términos de lo dispuesto por el artículo 2° de la LIA.

4.- Las personas morales que en 1993 hayan recibido la prestación de servicios de por lo menos 300 trabajadores. En este caso se considerará una sola persona, la integración de dos o mas empresas que en mas del 50% de sus acciones con derecho a voto, pertenezcan a la misma persona física o moral; también aquellas empresas que son las llamadas comúnmente *controladoras* y las *controladas*, aunque éstas no determinen sus resultados fiscales de manera consolidada o conjunta.

5.- Las personas morales autorizadas por la SHCP para recibir **donativos deducibles**. Estas personas deberán solicitar su incursión en las listas publicadas por la citada Secretaría en el DOF, previa satisfacción de los requisitos señalados por los artículos 24 **fracción I** de la LISR y 14-B de su Reglamento.

6.- Las personas morales que se fusionen o se escindan en el ejercicio en que lo hagan y durante los 3 ejercicios posteriores. Por tal motivo es necesario conocer primeramente lo que significan las voces "fusión" y "escisión"; no sin antes aclarar que en el CFF no se encuentra contenida, como en el caso de la *escisión*, una definición específica de lo que debe entenderse por *Fusión*, lo que hace necesario remitimos a la materia mercantil.

a).- **Fusión.** Según el profesor Mantilla Molina esta figura es un caso especial de disolución de las sociedades mercantiles y consiste en que "una sociedad se extingue por la transmisión total de su patrimonio a otra sociedad preexistente (*fusión por incorporación*), o que se constituyen con las aportaciones de los patrimonios de dos o mas sociedades que en ella se fusionan (*fusión por absorción*)"³⁰. Es decir, en el caso de la *fusión por incorporación* una sociedad desaparece para forma parte de otra ya existente; mientras que en el caso de *fusión por absorción*, la fusión de varias sociedades que se extinguen, crean una nueva que antes no existía.

b).- **Escisión.** Según el artículo 15-A del CFF "Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas". Esta figura puede realizarse de dos formas, según lo dispone el precepto legal en comento; la *primera*, cuando la sociedad escidente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin que se extinga y; la *segunda*, cuando la sociedad escidente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital a dos o mas sociedades escindidas, generándose la extinción de la primera.

7.- Los Organismos Descentralizados, las Empresas de Participación Estatal y los Fideicomisos a que se refiere la LFEP. Aquí es prudente aclarar que debido a la redacción de la fracción IV del transcrito artículo 32, puede pensarse que la totalidad de los organismos y empresas citadas, *independientemente de que estén incluidos o no en la citada Ley*, tendrán la obligación de dictaminar sus estados financieros, además de los fideicomisos referidos en la ley en comento; no obstante ello, consideramos que la intención del Legislador fue la de limitar a los organismos, empresas y fideicomisos referidos en la Ley referida dicha obligación; quedando en consecuencia excluidos los organismo, empresas y fideicomisos no comprendidos en la misma, para dictaminar sus estados financieros.

Señaladas las personas que por disposición legal tienen la obligación de dictaminar sus estados financieros, a continuación realizaremos una breve mención de las características que tal dictamen debe poseer; resultando indispensable, en consecuencia, remitimos al texto de los artículos 52 del CFF y al Capítulo III, Sección I de su Reglamento (artículos 44-Bis-1 a 58).

1.- El dictamen debe ser formulado por Contadores Públicos, **tanto nacionales como extranjeros** (estos últimos a partir del 1º de enero de 1996, según disposición transitoria del "Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Disposiciones de Diversas Leyes

³⁰ MANTILLA MOLINA, Roberto L.: "Derecho Mercantil". Vigésimosexta edición. Porrúa S.A. México 1987. p. 460.

Relacionadas con el Tratado de Libre Comercio de América del Norte"), que estén *registrados* ante la SHCP y que previamente hayan satisfecho los requisitos establecidos en los artículos 45 y 45-A del RCFE.

2.- Que la persona que va a dictaminar sus estados financieros **presente aviso de dictaminación** de enero a marzo, si es moral y, de enero a abril, si es física; el cual debe ser rubricado tanto por el Contador como por el Contribuyente; ya que si no satisface estos requisitos no producirá sus efectos.

3.- Que el dictamen se presente dentro de los meses de enero a julio por el contador público. Es prudente aclarar que solamente en el caso de los dictámenes correspondientes al año de 1991 la SHCP autorizó una prórroga para su presentación hasta el día 31 de diciembre de 1992, por la nueva obligación de presentarlos en dispositivos magnéticos procesables.

4.- El Contador Público designado por el contribuyente para la elaboración del dictamen puede ser sustituido, siempre y cuando el propio contribuyente presente el aviso respectivo dentro de los 3 meses siguientes a la presentación del aviso referido en el punto 2 anterior, en el que expresará las causas de tal sustitución; en estos casos las autoridades podrán ampliar el plazo para la presentación del dictamen. Asimismo, el contador público puede renunciar a la elaboración del dictamen, presentando el aviso en el que explicará las causas de su renuncia, dentro del plazo señalado con anterioridad.

5.- Los estados financieros deben integrarse por lo siguiente: a).- Carta de presentación del dictamen, con firma autógrafa del contador y del contribuyente; b).- El dictamen propiamente dicho y el informe respectivo, firmados por el contador y por el contribuyente y; c).- La hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para este objeto que contenga la información adicional de los estados financieros.

6.- Si se incumple con alguna de las anteriores obligaciones el contador público puede ser amonestado o suspendido o cancelado su registro y, el dictamen del contribuyente no producirá sus efectos.

A grandes rasgos los anteriores son los requisitos, formalidades y obligaciones que los particulares deben cumplir al presentar sus dictámenes de estados financieros; sin embargo, las autoridades fiscales tienen la posibilidad de **comprobar** el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales en estos casos; según lo dispone la **fracción IV del artículo 42** del CFF, el cual establece en forma genérica que es facultad de la SHCP "revisar los dictámenes formulados por contadores públicos registrados sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales". Empero, al igual que lo hemos sostenido al abordar la mención de las anteriores facultades de comprobación, este precepto legal concede la facultad general a la citada Secretaría, la cual la delega a un organismo determinado que en la especie lo será la ALAF, en términos de lo dispuesto por el artículo 111 apartado "B", fracción IX del RISHCP. Asimismo, es prudente aclarar que dicha Administración también es la competente para registrar a los contadores públicos autorizados para dictaminar estados financieros, según lo dispone la **fracción VIII del artículo** y apartado citados.

Ahora bien, contrariamente a lo que sucede con las facultades de comprobación vistas con anterioridad, la que nos ocupa debe ejercitarse, para que sea válido lo que de ella

derive, atendiendo lo dispuesto por los artículos 64 fracción I, párrafo 2º del CFF y 55 y 56 de su Reglamento; lo que hace necesario remitimos al texto expreso de estos preceptos.

"ARTÍCULO 64.- Las autoridades fiscales, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación respecto de contribuciones que se pagan mediante declaración periódica formulada por los contribuyentes, procederán como sigue para determinar contribuciones omitidas:

1.- Determinarán, en primer lugar, las contribuciones omitidas

Si se tratara de contribuyentes cuyos estados financieros hubieran sido dictaminados por contador público autorizado, se considerará como último ejercicio, aquel de doce meses por el que se haya presentado el último dictamen, salvo que hubieren transcurrido cuando menos doce meses desde que presentó dicho dictamen sin haber presentado otro. En estos casos la determinación también podrá abarcar los meses posteriores a la presentación del último dictamen. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará también a un ejercicio irregular, siempre que el ejercicio regular inmediato anterior también esté dictaminado". (el resaltado es nuestro).

Por su parte los artículos reglamentarios 55 y 56 establecen, respectivamente, que las autoridades fiscales al requerir información y documentación relativa a los dictámenes de estados financieros, "podrán requerir indistintamente" al contador público que lo elaboró, al contribuyente o a terceros con ellos relacionados; entendiéndose que las facultades de comprobación se inician con el primer acto que dichas autoridades notifiquen directamente al contribuyente o a los terceros con él relacionados.

En este orden de ideas e interpretando conjunta y armónicamente los dispositivos legales y reglamentarios citados con anterioridad, podemos desprender válidamente lo siguiente:

1.- Las autoridades fiscales pueden requerir *indistintamente* al contador público registrado que elaboró el dictamen, al contribuyente o a terceros con ellos relacionados, la documentación e información que necesite para efectuar la revisión respectiva.

2.- Solamente se considerarán iniciadas las facultades de comprobación cuando las autoridades fiscales requieran al contribuyente o a algún tercero, **no así cuando haga lo propio con el Contador público.**

3.- Iniciadas las facultades de comprobación, las autoridades deben verificar, en todo caso y sin excepción alguna, **el último ejercicio fiscal dictaminado**; salvo que:

a).- Hayan transcurrido más de 12 meses desde la presentación del último dictamen, caso en el cual la verificación podrá abarcar también los meses posteriores a la presentación del último dictamen. Es decir, de la lectura de la parte conducente del transcrito artículo 64 se desprende que, cuando las autoridades fiscales descubran que han transcurrido más de 12 meses desde la presentación del último dictamen (que en principio debe ser el verificado) deberán de verificar únicamente los meses transcurridos, entre el inicio de sus facultades de comprobación y la presentación del último dictamen, el cual por cierto estarán impedidas para verificarlo, por la simple y sencilla razón de que no está presentado.

b).- El último ejercicio dictaminado sea irregular (menor de 12 meses) y el inmediato regular anterior también esté dictaminado; caso en el cual solamente podrá verificar el ejercicio irregular.

4.- Si no se satisfacen los anteriores requisitos, las observaciones que realicen las autoridades fiscales serán ilegales y no podrán obligar a los contribuyentes; quienes, a pesar

de ello, tendrán que impugnarlas vía jurisdiccional.

No obstante lo anterior, antes del 1° de enero de 1992 en que se modificó la redacción del artículo 55 reglamentario, las autoridades hacendarias perdieron infinidad de juicios debido a que al ejercitar esta facultad no respetaban el orden de requerimiento que el propio artículo establecía y que consistía en que, en primer lugar y sin excepción alguna, se debía de requerir la información y documentación necesaria al Contador Público que elaboró el dictamen y, solo en caso de incumplimiento de tal profesionista, validamente podría requerirse al contribuyente, de lo contrario se quebrantaba la "norma secuencial" contenida en el citado precepto reglamentario.

En estos casos, cuando el contribuyente alegaba que en su perjuicio se había contravenido el orden establecido por el artículo 55 del RCFE, las autoridades al producir su contestación a la demanda de nulidad, argumentaban que la facultad por dicho precepto regulada era **discrecional** al contener la palabra "podrán", luego, validamente podían requerir indistintamente al contribuyente, al contador o a los terceros con ellos relacionados, la documentación e información necesaria (en la actualidad esta posibilidad está permitida por el citado artículo 55, ya que su modificación consistió precisamente en agregarle la palabra "indistintamente"; empero, en la época a la que nos referimos no contaba con esta palabra el texto de dicho artículo). La controversia llegó a tal nivel que la Segunda Sala de la SCJN tuvo que terminar con las contradicciones que sobre el particular se habían generado, sentando su jurisprudencia 1/91, visible en la GSJF N° 40, para el mes de abril de 1991, p. 11; cuyo texto es el siguiente:

"COMPROBACIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 55 DE SU REGLAMENTO OBLIGAN A LAS AUTORIDADES A SUJETARSE AL ORDEN ESTABLECIDO AL HACER USO DE LOS MEDIOS DE .- Tratándose, exclusivamente, del medio de comprobación a que se refiere la fracción IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades hacendarias que revisen la documentación a que aluden los artículos 52 del propio Código y 50 de su Reglamento, al efectuar el requerimiento mencionado en el artículo 55 de este último, están obligadas a sujetarse al orden en él establecido, pues tal disposición, pese a la expresión "podrá", no contiene una facultad potestativa de la autoridad para solicitar, cuando lo considera pertinente, al contador o al contribuyente la información y documentación que se estime necesaria y a que se refieren los incisos c) y d). Lo anterior, sin perjuicio de que las propias autoridades hacendarias, con distinta finalidad, hagan uso en forma previa o simultánea de otros medios de comprobación establecidos en el señalado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación".

Asimismo, la SSTFF sentó su jurisprudencia definida N° A-18 sobre este tema; la cual textualmente indica lo siguiente:

"REVISIÓN DE DICTÁMENES DE ESTADOS FINANCIEROS.- LA AUTORIDAD DEBE REQUERIR AL CONTADOR PÚBLICO PARA HACER ACLARACIONES, ANTES DE HACERLO AL CONTRIBUYENTE. De conformidad con el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, cuando las autoridades ejerzan su facultad de revisión de dictámenes de estados financieros de los contribuyentes, deben seguir el orden del procedimiento que establece dicho precepto, esto es, requerir en primer término al contador público que hubiese formulado el dictamen sujeto a revisión, la información, documentación, sistemas y registros que se señalan en los incisos a), b), c) y d) de la fracción I, del numeral en cita, y solo en el caso de que éste no proporcione los elementos solicitados, con base en la fracción II se podrá requerir al propio contribuyente, siempre que se trate de la información y documentación a que

se refieren los incisos c) y d) de la fracción precedente, debiéndose hacer notar que el vocablo "podrán" utilizado en el preoimio del artículo 55 que se comenta, se refiere solo a la facultad de las autoridades fiscales para requerir o no los informes o documentos relacionados con los dictámenes que revisen; pero no rige en cuanto al orden consignado en el precepto".

Las anteriores tesis jurisprudenciales transcritas provocaron dos cosas fundamentalmente:

A).- Que las autoridades fiscales perdieran infinidad de juicios por haber emitido créditos fiscales determinados mediante el uso indebido e ilegal de la facultad de revisión de dictámenes de estados financieros, al contravenir no solo los artículos 55 y 56 del RCFF, sino también lo dispuesto por el artículo 64, fracción I, párrafo 2º del CFF; ya que en la mayoría de las veces, al contravenir los requerimientos de información de las autoridades los preceptos adjetivos o reglamentarios citados, no producían sus efectos legales, o sea, no nacían a la vida jurídica, constituyendo la "*nada legal*"; por lo que por lo regular el primer acto de autoridad notificado al contribuyente pasaba a ser la notificación del crédito mismo, emitido en la mayoría de las veces cuando el contribuyente verificado había ya presentado su siguiente dictamen. Nuestra anterior afirmación se corrobora con la sola lectura del precedente sostenido por la SSTFF al resolver el juicio 594/87; que es consultable en la RTFF para el mes de junio de 1988, p. 44; cuyo texto es el siguiente:

"FACULTADES DE LIQUIDACIÓN Y COMPROBACIÓN.- TRATÁNDOSE DE CONTRIBUYENTES CUYOS ESTADOS FINANCIEROS HUBIEREN SIDO DICTAMINADOS POR CONTADOR PÚBLICO, DEBEN EJERCERSE RESPECTO DEL ÚLTIMO EJERCICIO DE DOCE MESES POR EL QUE SE HAYA PRESENTADO DICTAMEN.- De conformidad con el artículo 64, fracción I, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, en relación a contribuyentes cuyos estado financieros hubieren sido dictaminados por contador público autorizado, considerarán si procede, en primer lugar, como último ejercicio el de 12 meses por el que se haya presentado el último dictamen, salvo que hubieran transcurrido cuando menos 12 meses desde que presentó dicho dictamen sin haber presentado otro. Por lo tanto, la autoridad fiscal viola el dispositivo legal citado cuando revisa y liquida primero un ejercicio anterior no obstante que el contribuyente ya había presentado el dictamen correspondiente a un ejercicio posterior, que no fue objeto de revisión".

B).- Que el Ejecutivo Federal modificara el texto vigente hasta el 31 de marzo de 1992, del artículo 55 del RCFF, el cual a partir del 1º de abril siguiente, posee la redacción actual que confiere a las autoridades fiscales, ahora sí, una facultad discrecional. Sin embargo, en forma sorprendente, la SHCP al publicar en el DOF del día 31 de marzo de 1992, la "Resolución que Establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1992", comúnmente llamada "*miscelánea fiscal*", en la **regla 42-H** obligó una vez más a las autoridades fiscales a que cuando hicieran uso de la facultad de revisión de dictámenes financieros, requirieran primero al contador toda la información y documentación necesaria y, solo en caso de desacato de este profesionista, requirieran al contribuyente; dicha regla expresamente señala lo siguiente:

"REGLA 42-H.- Para efectos del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal al revisar el dictamen elaborado por contador público registrado, requerirá, en primer lugar,

al contador público que lo haya formulado la información a que se refiere la fracción I del artículo antes citado y posteriormente al contribuyente la información a que se refieren los incisos c) y d) de la citada fracción, cuando dicha información no haya sido proporcionada por el contador público".

La transcripción anterior denota la intención del ejecutivo de seguir aplicando, en tratándose de revisión de dictámenes, el orden de requerimiento que establecía el citado artículo 55 antes de su modificación, lo que lleva a concluir que en la práctica el nuevo texto del artículo 55 entro en vigor hasta el 1° de abril de 1993, fecha en que dejó de tener vigencia la regla 42-H transcrita; ya que ésta, desde el momento en que fue expedida por una autoridad competente para hacerlo y se publicó en el DOF, generó un derecho en favor de los gobernados en términos de lo dispuesto por el artículo 35 del CFF.

3.3.6.- PRÁCTICA DE VISITAS DOMICILIARIAS (AUDITORÍAS).

La forma mas eficaz y efectiva con que cuentan las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, es la revisión directa a los documentos, domicilio y establecimientos de los gobernados; comúnmente llamada *visita domiciliaria o auditoria*; las cuales han sido definidas por el Lic. Rodríguez Lobato (op. cit. p. 216) como la "revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio fiscal del mismo, que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales".

El fundamento Constitucional de las visitas domiciliarias se encuentra contenido en los párrafos 8° y 9° del artículo 16 (recientemente reformado mediante decreto publicado en el DOF el día 3 de septiembre de 1993); los cuales textualmente señalan lo siguiente:

*** ARTÍCULO 16.-**
 En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir, y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o las personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, al concluir la, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.
 La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos".

Por su parte, el fundamento legal que en forma general confiere a la SHCP la facultad de practicar visitas domiciliarias se encuentra en el artículo 42 fracción III del CFF, la que dispone que es facultad de la citada Secretaría "practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías". Sin embargo, al igual que las anteriores facultades, dicha Dependencia Gubernamental ha designado en forma especial a uno de sus organismos para practicar y ejercitar directamente esta facultad; organismo que lo es la ALAF que corresponda al domicilio fiscal del visitado (ver artículo 10 del CFF), en términos de lo

dispuesto por el artículo 111 apartado "B", fracción IV del RISHCP, el cual dispone en la parte conducente que corresponde a las citadas ALAF "ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorias, inspecciones y verificaciones; realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal...".

Sin duda alguna que es a través del uso de esta facultad cuando la autoridad fiscal muestra con mayor rigor y énfasis su poder de imperio sobre los gobernados; pues llega al extremo de irrumpir en forma directa, además de su esfera jurídica, sus posesiones, propiedades, papeles, etc.. Es por estas razones que el Legislador, basándose en los lineamientos que el propio Constituyente dio, decidió reglamentar minuciosamente el desarrollo de las visitas domiciliarias o auditorias que se practiquen; reglas y formalidades que las estampó en el Título III, Capítulo Único del CFF, de los artículos 42 al 64. Dicho Código es, de todos los ordenamientos legales anteriores, el que en forma mas incisiva y metódica, regula el procedimiento al que las autoridades deben sujetarse al practicar visitas de inspección, domiciliarias o auditorias; esta circunstancia indudablemente que crea una mayor certeza jurídica al gobernado en contra del cual se utiliza esta facultad de revisión, disminuyéndose un poco la afectación jurídica que sufre. Tan es así que en la exposición de motivos del citado Código se señala que "tratándose de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las disposiciones legales por parte de los contribuyentes, se proponen reglas mas precisas que otorgan mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y a las autoridades fiscales les permitirán cumplir de manera mas eficiente con sus funciones...".

En los siguientes subtemas explicaremos brevemente los requisitos esenciales e indispensables que debe atender la autoridad fiscal cuando utiliza la verificación domiciliaria del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes; so pena que de no cumplirlas, todo lo que derive de ella no surtirá efectos legales.

3.3.6.1.- ORDEN DE VISITA.

Por disposición constitucional (ver artículo 16, primer párrafo), nadie puede ser molestado en sus posesiones, familia, bienes, domicilio o papeles, sin la existencia previa de un mandamiento escrito emitido por autoridad competente, debidamente fundado y motivado; disposición que se recabó en la materia administrativa, en los artículos 38 y 43 del CFF. Estos preceptos constitucionales y legales, han dado la pauta para determinar que en toda visita domiciliaria es requisito "*sine qua non*" o indispensable, la existencia previa de un **orden de visita** para iniciarla.

Sin embargo, no todos los tratadistas coinciden con el anterior punto de vista, tal es el caso del destacado amparista Burgúa Orihuela³¹ quien al referirse en su obra al tema de

³¹ BURGÚA ORIHUELA, Ignacio: "Las Garantías Individuales". Decimaseptima edición. Porrúa S.A.. México 1987. pp. 620 y 621.

las visitas domiciliarias sostiene que éstas, a las que alude "el último párrafo del artículo 16 constitucional y que equivalen a las inspecciones que puede practicar toda autoridad administrativa para constatar en cada caso concreto la observancia de los reglamentos gubernativos o de los ordenamientos de carácter fiscal, no solo no deben estar precedidas por orden judicial alguna, sino ni siquiera por ningún mandamiento escrito. En efecto, éste implica una garantía formal en los términos de dicho precepto de nuestra Constitución que condiciona, según lo hemos afirmado, todo acto de molestia, o sea, toda afectación o perturbación que experimente un gobernado en los diversos bienes jurídicos que integren su esfera particular... Ahora bien, la simple inspección o visita domiciliaria no produce tal fenómeno, puesto que su objetivo únicamente consiste en establecer si se cumplen o no las leyes tributarias o los reglamentos gubernativos, sin que por ello y por si mismas causen agravio o perjuicio alguno al gobernado cuyo negocio sea visitado o inspeccionado".

No obstante lo anterior, disentimos del criterio del ilustre profesor Burgóa, pues consideramos que las visitas domiciliarias, además de que por sí mismas causan una afectación jurídica al particular que la sufre, en virtud de que la autoridad está irrumpiendo sus propiedades privadas y le está causando un agravio jurídico al tener que soportar una inmiscusión exterior o externa en documentos o posesiones que le son de vital importancia, independientemente de que al término de la verificación, se observen o no incumplimientos a las obligaciones legales; por lo que tienen que tener como antecedente una orden emitida por autoridad competente para poder iniciarla y practicarla posteriormente. Este último criterio ha sido sostenido por la SSTFF, al sostener la tesis que por rubro lleva: "**VISITAS DE INSPECCIÓN.- SOLO PUEDEN PRACTICARSE PREVIA ORDEN DE AUTORIDAD COMPETENTE**", visible en la RTFF de octubre de 1982, p. 183..

Volviendo al contenido de los artículos legales citados con anterioridad, de su análisis podemos desprender los requisitos indispensables que toda orden de visita debe poseer, sin los cuales será la "nada jurídica" al no ser expedida de acuerdo a los lineamientos legales. Estos requisitos son los siguientes: 1.- Constar por escrito; 2.- Señalar la autoridad que la emite; 3.- Estar fundada y motivada; 4.- Señalar el objeto o propósito que se busca con su emisión; 5.- Ostentar la firma del funcionario competente que la expide; 6.- Señalar el nombre de la persona o las personas a quien va dirigida; 7.- Indicar el lugar o lugares en que debe efectuarse la visita y; 8.- Citar el nombre o nombres de las personas autorizadas para practicar el acto de molestia. Sobre el particular la H. Segunda Sala de la SCJN, estableció jurisprudencia definida en la que señaló los requisitos que toda orden de visita debe poseer: jurisprudencia que se publicó en el Informe Anual que rindió para el año de 1985, Segunda Parte, p. 13; cuyo texto es el siguiente:

"VISITA DOMICILIARIA. ÓRDENES DE REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACER.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional las órdenes de visita domiciliaria expedidas por autoridades administrativas deben satisfacer los siguientes requisitos: 1.- Constar en mandamiento escrito; 2.- Ser emitida por autoridad competente; 3.- Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4.- El objeto que persiga la visita; y 5.- Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia. No es óbice a lo anterior lo manifestado en el sentido de que las formalidades que el precepto constitucional de mérito establece se refieren únicamente a las órdenes de visita expedidas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales pero no para las emitidas por autoridades administrativas, ya que en la parte final del párrafo segundo de dicho artículo se

establece, en plural, "...sujetándose en estos actos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos" y evidentemente se está refiriendo tanto a las órdenes de visita administrativas en lo general como a las específicamente fiscales, pues, de no ser así, la expresión se habría producido en singular".

En este orden de ideas, nos referiremos a cada uno de los requisitos que hemos señalado en párrafos anteriores, realizando un hincapié en los que a nuestro juicio son los más importantes y controvertidos en nuestros Tribunales.

1.- *Costar por escrito.* Esto significa que en nuestro sistema de derecho está legalmente prohibida la expedición de órdenes de visita "de palabra" o "verbales", exigiéndose, en consecuencia, a las autoridades la exhibición y entrega al particular del documento escrito en el que conste su decisión.

2.- *Señalar la autoridad que la emite.* Este requisito es exigido por el Legislador para que el contribuyente esté en posibilidad constatar o no la competencia de la autoridad emisora, tanto para ordenar como para practicar las visitas domiciliaria. Sobre el particular en párrafos anteriores señalamos que de acuerdo al vigente RISHCP, son la actuales ALAF las autoridades competentes para ordenar y practicar visitas domiciliarias, según lo dispuesto por el artículo 111, apartado "B", fracción IV del citado Reglamento. Es prudente aclarar, asimismo, que el contribuyente deberá ser cuidadoso para saber la competencia de dichas Administraciones, ya que si bien es cierto el citado precepto reglamentario les confiere la facultad de practicar y ordenar auditorías, entre otras, no menos cierto es que cada Administración Local tiene una *circunscripción territorial* en la que únicamente puede actuar, razón por la cual adicionalmente habrá que analizarse el "*Acuerdo de Circunscripción Territorial*" expedido por el Secretario del Ramo, publicado en el DOF el día 29 de enero de 1993.

3.- *Estar fundada y motivada.* Lo cual significa que la autoridad emisora debe expresar en el texto mismo de la orden, primero, las circunstancias especiales, razones particulares, causas inmediatas o hechos que la orillaron a emitirla precisamente a cargo de determinado contribuyente y no de otro que también está sujeto a su control (motivación) y; segundo, citar el o los preceptos legales, fracciones, incisos y subincisos, así como los acuerdos o decretos que en forma expresa le conceden las facultades que pretende utilizar en perjuicio del particular verificado (fundamentación). En el último caso (de la fundamentación), las autoridades fiscales siempre expedían órdenes citando solamente los artículos legales en los que se fundaba, omitiendo señalar sus fracciones, incisos y subincisos, así como los acuerdos de circunscripción territorial y el decreto de delegación de facultades; por lo que se generó una controversia en nuestros Tribunales del país, en el sentido de determinar si la *fundamentación* llegaba al extremo de obligar a las autoridades a citar en sus actos, no solamente los artículos legales, sino también sus fracciones, incisos, y subincisos, así como los decretos y acuerdos que en forma expresa le confieran facultades. Generándose la *Contradicción de Tesis N° 29/90* que fue resuelta por la H. Segunda Sala de la SCJN en sesión de 29 de junio de 1992, fungiendo como ponente el Ministro Carlos de Silva Nava; la cual en la parte conducente señala lo siguiente:

"Ahora bien, haciendo una interpretación conjunta y armónica de las garantías individuales de legalidad y de seguridad jurídica que consagran los preceptos transcritos, en lo conducente, se advierte que los actos

de molestia y privación requieren, para ser legales, entre otros requisitos, e imprescindiblemente, que sean emitidos por autoridad competente y cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté legitimado, expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que la autoridad respectiva lo suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues de lo contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si la actuación de ésta se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo y si éste es o no conforme a la ley o a la Constitución, para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo en el carácter con que lo haga, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecue exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley secundaria o con la ley fundamental. En conclusión, las garantías de legalidad y de seguridad jurídicas..., tienen el alcance de exigir que todo acto de autoridad, ya sea de molestia o de privación a los gobernados, deba emitirse por quien tenga facultad expresa para ello, señalando en el propio acto, como formalidad esencial que le de eficacia jurídica, el o los dispositivos que legitimen la competencia de quien lo emita y el carácter con que este último actúe, ya sea que lo haga por sí mismo, por ausencia del titular de la dependencia correspondiente o por delegación de facultades".

En suma, con la emisión de la jurisprudencia transcrita, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a citar en el texto de las órdenes, no solo los artículos en que funde su competencia y facultad, sino también las fracciones, incisos y subincisos, así como los acuerdos de circunscripción territorial y decretos de delegación de facultades; de lo contrario, la orden de que se trate no satisface la debida fundamentación y será ilegal.

4.- *Señalar el objeto o propósito que se busca con su emisión.* Este es uno de los requisitos mas importantes que debe poseer la orden de auditoría, pues tiene la finalidad fundamental de, primero, permitir al contribuyente visitado conocer en forma precisa y exacta las obligaciones fiscales que a su cargo verificará la autoridad y, segundo, que los visitantes o auditores se fíen y ajusten estrictamente a la verificación de las obligaciones establecidas expresamente por la autoridad emisora.

Anteriormente, las autoridades pretendían cumplir con esta obligación señalando en las órdenes (que por cierto se hacen utilizando "machotes") que su objeto consistía en verificar "el cumplimiento de las obligaciones fiscales, principales, formales y/o accesorias, por impuestos y derechos federales de los cuales deba(n) usted(es) responder en forma directa, solidaria y objetiva"; sin embargo, esta situación fue impugnada por los contribuyentes ante los Tribunales del país, argumentando que el objeto de las órdenes que poseyeran la frase anterior (hace algunos años todas), eran ilegales pues su *objeto era genérico* al no delimitarlo concretamente, por lo que eran los propios visitantes los que al practicar la visita delimitaban dicho objeto. Lo cual generó la Contradicción de Tesis 40/90, resuelta por la 2ª Sala de la SCJN, sentándose la Jurisprudencia N° 7/93, visible en la GSJF N° 68, para agosto de 1993; cuyo texto es el siguiente:

"ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS.- De conformidad con lo establecido por la fracción II (debiere decir párrafo segundo, ahora noveno) del artículo 16 constitucional y por la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresar el objeto o propósito

de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precise en dichas órdenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitadores se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden. Solo mediante tal señalamiento, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, se cumple con el requerimiento del artículo 16 constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, en tratándose de órdenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Adoptar el criterio contrario impediría, además, al gobernado cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación".

La expedición de la anterior jurisprudencia obligó a las autoridades fiscales a modificar sus formatos o "machotes" de órdenes de visita, procediendo en consecuencia, a emitir órdenes que como objeto señalan que se verificará "el cumplimiento de las obligaciones fiscales a que está afecta (o) como sujeto directo y como responsable solidario, en materia de las siguientes contribuciones federales: Impuesto sobre la renta; impuesto al activo de las empresas hasta el 31 de diciembre de 1989 e impuesto al activo a partir del 1° de enero de 1990; impuesto al valor agregado; impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón; impuesto especial sobre producción y servicios; impuesto sobre automóviles nuevos; impuesto sobre adquisición de inmuebles; impuesto al Comercio Exterior y Derechos Aduaneros; impuesto por la prestación de servicios telefónicos; contribuciones de mejoras; derechos sobre tinería; derechos sobre agua y derechos por el uso o goce de inmuebles en la zona federal marítimo-terrestre; así como comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre estímulos fiscales y sobre control de cambios..."; es decir, ahora las autoridades utilizan órdenes con un listado de gran cantidad de impuestos que mencionan por su nombre y que en la mayor de las veces no está afecto o los causa el visitado. Esta circunstancia ha sido nuevamente impugnada ante los Tribunales Federales del país, argumentándose una vez más que las "nuevas órdenes" también son genéricas en su objeto, ya que al enumerar y enunciar una gran cantidad de impuestos federales que se verificarán al visitado, de nueva cuenta son los propios auditores los que a ciencia cierta delimitan el objeto de la orden, al decidir cuales impuestos verificar y cuales no. A nuestro juicio este nuevo tipo de órdenes también es ilegal por poseer un objeto genérico e indeterminado. Similar criterio ha sido sostenido por el Mag. Jaime C. Ramos Carreón perteneciente al 4° TC en Materia Administrativa del Primer Circuito al emitir *voto particular*, en la resolución dada al Amparo Directo D.A. 1764/93, en sesión de 29 de septiembre de 1993; en cuya parte conducente señala lo siguiente:

"De lo anterior se sigue que la orden de auditoría de que se trata es genérica en cuanto al objeto de la misma, pues al indicar que su objeto es verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a que está afecta la hoy quejosa dentro de los impuestos que enumeró, en manera alguna está precisando el impuesto o los impuestos ha verificar tal como era su obligación pues ella es la perita en dichas cuestiones, además que dicha precisión es indispensable para no dejar al quejoso en estado de indefensión, por tanto, ante tal omisión dicha orden es violatoria del artículo 16 constitucional, dado que conforme a dicho numeral de la carta fundamental, toda orden de visita domiciliaria debe contener entre otros elementos en forma clara el o los impuestos a verificar... De lo anterior se sigue que en la especie, la autoridad hacendaria no cumple con lo dispuesto por el referido precepto de la carta magna, al no enunciarse ni especificarse con su nombre las obligaciones fiscales que era afecta la actora en la revisión, pues al hacer una enumeración de diversos impuestos y derechos federales, contrariamente a lo expresado por la sala responsable, no se salvaguarda la seguridad jurídica del sujeto visitado ni con ello se precisa el objeto de la visita, mas bien con esa fórmula se deja al particular en estado de incertidumbre".

5.- *Ostentar la firma del funcionario competente que la expide.* Al tratar el punto 2 anterior, mencionamos que la *autoridad* emisora de la orden debía ser competente para ello; asimismo, en el punto 3 dejamos establecido que dicha autoridad debe justificar y acreditar fehacientemente en la orden su competencia. Ahora bien, en el presente caso, una vez que la autoridad haya satisfecho lo anterior, debemos comprobar que su titular está *legitimado* para rubricar la orden de que se trate; es decir, a nadie escapa que las autoridades como entes colectivos que son, no pueden actuar por sí mismas, sino que tienen que hacerlo a través de su titular que por razones obvias es una persona física. Con la rúbrica del Servidor Público en la orden de visita se derivan dos situaciones; la primera, el gobemado podrá constatar si aquél tiene o no legitimidad para rubricarla, cerciorándose de la legalidad de su nombramiento, si actúa en ausencia de otro o bien, si en realidad es un Servidor Público; mientras que la segunda, es que mediante la firma, autógrafa no facsímil (pues esta última es un simple "sello" que puede estamparlo cualquier otro servidor), el funcionario exterioriza su intención, deseo o voluntad de girar al contribuyente afectado un acto de molestia de tal magnitud; consecuentemente, si la orden de visita no ostenta la firma *autógrafa* del funcionario emisor, no será válida.

6.- *Señalar el nombre de la persona o personas a quien va dirigida.* Este requisito juega un papel fundamental, toda vez que cualquier orden que se expida, debe estar dirigida a una persona en especial, plenamente determinada, para evitar que en forma caprichosa los visitadores designen al sujeto pasivo que se va a auditar. Similar criterio ha sido sostenido por la SSTFF al sostener la tesis que por rubro lleva: "**ORDEN DE VISITA.- DEBE INDICAR CON EXACTITUD EL NOMBRE DEL VISITADO**"; visible en la RTFF de noviembre de 1985, p. 474. Desafortunadamente en la práctica en muchas ocasiones los funcionarios competentes emiten órdenes de auditoría o verificación con firma autógrafa, pero dejando "en blanco" la parte donde se señala el nombre del contribuyente al que se dirige, lo que provoca que sean los auditores los que materialmente designen al sujeto pasivo visitado.

7.- *Indicar el lugar o lugares en que debe efectuarse la visita.* Si en principio las autoridades fiscales conocen y han designado a una persona concreta para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, es incuestionable que tendrán también plenamente determinado su domicilio para practicar las diligencias, el cual deber ser señalado con mucha exactitud para evitar confusiones; este criterio ha sido sostenido también por la SSTFF al emitir la tesis que por rubro indica: "**ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA EMITIDA POR AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.- DEBE SEÑALAR EL DOMICILIO Y LA PERSONA O PERSONAS A QUIEN VA DIRIGIDA**"; visible en la RTFF de enero-mayo de 1981, N° 16, p. 275. Es prudente aclarar que las autoridades no se encuentran limitadas a practicar auditorías solamente en el *domicilio fiscal* del contribuyente, ya que incluso pueden hacerlo en cualesquiera otros lugares, siempre y cuando se mencionen expresamente en el texto de la orden respectiva; de lo contrario, si no se mencionan y se requiere de inspeccionar otros lugares diversos, se requerirá de la emisión de una nueva orden de visita en la que se realice la modificación necesaria; este criterio también fue sustentado por la mencionada Sala Superior al emitir la tesis que por rubro lleva: "**VISITA DOMICILIARIA.- SI SE REQUIERE PRACTICAR EN UN LUGAR DIVERSO AL MENCIONADO EN LA ORDEN DEBE EMITIRSE OTRA EN QUE SE HAGA LA MODIFICACIÓN RESPECTIVA**"; visible en la RTFF de agosto de 1983, p. 47. Finalmente, al igual que ocurre con el nombre de los contribuyentes,

en estos casos y por la circunstancia de que las órdenes se expiden con la parte conducente "en blanco", son los auditores los que determinan y señalan los lugares o sitios a verificar.

8.- Citar el nombre o nombres de las personas autorizadas para practicar el acto de molestia. Este también es uno de los requisitos esenciales de las órdenes de visita, pues con él, el titular de la autoridad emisora designará a las personas o servidores que practicarán el acto de molestia; de lo contrario, si es que no se autorizara a personal para practicar el acto de molestia, la orden resultaría "letra muerta", ya que solamente podría ser diligenciada por el emisor de la misma, lo que resultaría prácticamente imposible. Es prudente aclarar que las personas designadas en la orden de visita, además de adquirir al comparecer al domicilio del visitado, varias obligaciones, pueden ser sustituidas y aumentadas en cualquier momento dentro de la visita; siempre que tal evento se comunique por escrito al visitado; similar criterio ha sido sostenido por la SSTFF al emitir el criterio que por rubro indica: "SUSTITUCIÓN DE VISITADORES.- DEBE COMUNICARSE POR ESCRITO AL VISITADO"; de lo contrario, no surtirá efectos tal sustitución o aumento de personal. En los siguientes subtemas abordaremos a grandes rasgos las obligaciones que adquiere el personal designado por la orden para practicar la visita domiciliaria.

3.3.6.2.- ENTREGA DE LA ORDEN, IDENTIFICACIÓN DE AUDITORES Y DESIGNACIÓN Y SUSTITUCIÓN DE TESTIGOS.

Si la orden que es utilizada como base del acto de molestia cumple los requisitos señalados en el subtema anterior, la misma podrá, validamente, ser ejecutada por el personal designado o comisionado; quienes tendrán que ceñirse forzosamente a las disposiciones del CFF.

Entrega de la Orden. Antes que nada y por razones lógicas, el citado personal deberá comparecer a alguno de los lugares designados por la orden (por lo regular el domicilio fiscal del visitado) y requerir al contribuyente o su representante legal para que reciban la citada orden y comenzar así al acto de molestia. Sin embargo, puede suceder que al momento de la comparecencia y requerimiento, no se encuentre presente la persona a la que se dirige la orden; caso en el cual, en términos de lo dispuesto por el artículo 44 fracción II del CFF, los visitados deben obrar de la siguiente forma:

a).- Dejarán *citatorio* con la persona que se encuentre en esos momentos para que el visitado o su representante legal los espere a hora determinada del día siguiente para recibir la orden. En estos casos, el citatorio deberá estar, tratándose de personas morales, dirigido al representante legal para que sea válido y, para las personas físicas, tendrá que señalar su nombre; asimismo, debe ser dejado para el día hábil siguiente y a una hora cierta y determinada, en los que los visitadores deberán comparecer forzosamente, so pena de que de no hacerlo, si no encuentran al representante o al visitado, tal omisión será atribuida a ellos. Igualmente, los párrafos 2º, 3º y 4º de la fracción II del citado artículo 44, autorizan a los auditores a que en estos casos (al dejar citatorio), puedan hacer una relación de toda la contabilidad del visitado y asegurarla, cuando consideren que el visitado pueda ausentarse o realizar maniobras tendiente a evitar el desarrollo de la visita domiciliaria; así como también realizar el aseguramiento de bienes cuando descubran que los mismos son de

procedencia extranjera y no se ha manifestado aviso alguno de su posesión a la autoridad.

b).- Si al día siguiente comparecen a la hora exacta referida en el citatorio y no se encuentra esperándolos el representante legal o el contribuyente, iniciarán la visita con quien en esos momentos se encuentre presente; si sí están esperándolos estas personas, iniciarán en esos momentos la visita, a través de la entrega y no solo exhibición de la orden respectiva; esta situación ha sido corroborada por el criterio sustentado por la SSTFF al publicar en la RTFF de septiembre de 1984, p. 133, la tesis que por rubro lleva: "**ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA.- DEBE ENTREGARSE AL VISITADO Y NO ÚNICAMENTE MOSTRARSE**".

Satisfechos los anteriores requisitos, se entenderá que validamente ha sido notificada la orden de visita al destinatario e iniciada la auditoría, pudiendo diligenciarla los visitantes.

Identificación de Auditores. Una vez que ha sido entregada la orden de visita al destinatario, el personal actuante deberá, en cumplimiento a lo dispuesto por la primera parte del **fracción III del artículo 44 del CFF, identificarse** ante la persona que los atiende, para que ésta adquiera la certeza de que son quienes dicen ser y representan a quienes dicen representar. Este es un punto de vital importancia pues mucho se ha discutido acerca de la forma y los términos en que los auditores deben identificarse; ya que los particulares con suma frecuencia alegan que el personal actuante al inicio de la auditoría no se identificó debidamente ante la persona que los atendió, razón por la cual el visitado se ha encontrado en estado de indefensión; este alegato ha provocado que las autoridades fiscales pierdan una inmensa cantidad de juicios al omitir su personal cumplir debidamente con esta obligación. Esta circunstancia orillo a que la H. Segunda Sala de la SCJN, al resolver la **Contradicción de Tesis 6/89** en sesión de 20 de agosto de 1990, sentara su **Jurisprudencia N° 6/90**, visible en la GSJF, para el mes de noviembre de 1990, p. 72; cuyo texto es el siguiente:

"VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN.- Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester que se asiente la fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitantes y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o de visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus **interese jurídicos**".

Consideramos que la tesis jurisprudencial transcrita con anterioridad no resolvió el problema planteado, ya que los requisitos en ella señalados para la debida identificación de auditores, son rebuscados y poco claros; desprendiendo nosotros los siguientes requisitos:

- 1.- Se debe asentar la fecha de expedición y caducidad de las credenciales.
- 2.- Debe señalarse el nombre del funcionario titular de la dependencia autorizada

para expedir credenciales, para conocer la competencia de ésta y la legitimidad de aquél. En la actualidad, existen varias autoridades facultadas por el RISHCP para expedir credenciales de identificación, tales como las AGAFF y AGJI (ver artículos 59 fracción IX y 63 fracción XXXII); las AEAFF y AEJI (ver artículos 60 fracción II y 64 fracción IX) y también las ALAF y ALJI (ver artículo 111, apartado "B", fracción IV y apartado "C", fracción X).

3.- Deben señalarse los datos relativos a la personalidad de los visitantes, tales como su domicilio, estado civil, nacionalidad, edad, etc..

4.- Finalmente, deben señalarse los datos relativos a la representación de los visitantes; tales como puesto, nombramiento, adscripción, etc..

Sin embargo, debido a la vaguedad de la tesis en comento y a pesar de que la misma se sentó desde el año de 1990, aún hasta la fecha los auditores omiten identificarse debidamente al iniciar la visita domiciliaria, lo que provoca que la citada Secretaría continúe perdiendo litigios, cuando este agravio es alegado por el contribuyente.

Designación y Sustitución de Testigos. Cuando los auditores han entregado la orden de visita y se han identificado ante la persona que atiende la diligencia, en estricto acatamiento a lo dispuesto por el artículo 44 fracción III, segunda parte del CFF, deberán requerir a la citada persona que designe dos testigos de asistencia y, si éstos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, dicha designación podrá hacerla válidamente el personal actuante. En este caso hay que dejar claras varias cosas.

La primera, ¿Porqué el Constituyente de 1917 decidió que las visitas de inspección se diligenciaran ante la presencia de dos testigos?; para entender lo anterior debemos remitirnos a los debates del Congreso Constituyente, los cuales en la parte que nos interesa señalan lo siguiente:

"El C. Recio: ... Tampoco se declara de una manera precisa en el proyecto de reformas, que se respetará el domicilio o la inviolabilidad de las familias y éste es un asunto de gran trascendencia, porque seguramente que a ninguno de nosotros le gustaría que se allanase su hogar por una autoridad cualquiera; tampoco esto sería lógico ni debe comprenderse de esta forma; nosotros hemos juzgado pertinente que se declare terminantemente que el domicilio es inviolable... Por eso la Comisión ha creído pertinente que sea el propietario de la casa cateada quien proporcione los testigos, porque seguramente se fijará en las personas de más confianza para él y estos individuos no se prestarán gustosos a firmar un acta al capricho de la autoridad que verifique el cateo, sino que solo pondrán su firma en lo que verdaderamente les conste y acerca de lo que hubiese sido objeto el cateo. Con esto se evitarán muchísimos abusos y atropellos... El C. Ibarra: El derecho de inviolabilidad del domicilio que es tan sagrado, debemos nosotros procurar por todos los medios posibles que no se vaya a violar, y por eso yo suplico a la H. Comisión Dictaminadora, si es que realmente es jurídico esto, que así como en la Constitución de 57 se expresa de una manera terminante que los cateos por orden escrita que funde y motive el procedimiento, lo especifique también el dictamen, en el proyecto del artículo en cuestión... El C. Silva Herrera: Voy a permitirme hacer una observación a los miembros de la Comisión, ya que van a retirar el dictamen. La circunstancia de que el dueño de la casa, en la práctica de una visita domiciliaria, tenga que nombrar los testigos, dará lugar a graves dificultades para las autoridades. Muchas veces el dueño de la casa se oculta y sabiendo que él debería nombrar los testigos, no los nombrará. Desearía que se suprimiera nombrar los testigos cuando no lo haga el dueño de

la casa...³².

El anterior debate nos muestra claramente la intensión de los Constituyentes, en el sentido de que no basta la simple presencia de los testigos, sino que es necesaria además su fidedignidad, a cerca de los hechos y omisiones consignados en las actas en que finjan como tales.

La segunda, en principio los testigos deben ser designados única y exclusivamente por la persona que atienda la diligencia; empero, ¿Qué pasa si esta persona se niega a hacerlo o los testigos que son por ella designados no aceptan fungir como tales?. En estos casos, los auditores podrán nombrar libremente a los testigos de asistencia, asentando en el acta respectiva, primero, el requerimiento que se hizo al contribuyente; después, el motivo o causa que impidió al requerido nombrar o designar testigos (sea su negativa o la de los testigos para actuar como tales) y; finalmente, señalar la designación que ellos mismos realizan. Parece ser muy sencillo, pero en la práctica en ocasiones, cuando los auditores se ven en la necesidad de designar por sí mismos testigos de asistencia, **nombran a otro u otros auditores como tales**; sin embargo, esta actuación es contraria al espíritu del Constituyente y del Legislador plasmada en los artículos respectivos, quienes desearon que los testigos fueran personas imparciales y de plena confianza del visitado, para que dieran fe y veracidad de todos los datos contenidos en las actas respectivas; características que indudablemente no satisface, por las circunstancias, el personal de la autoridad fiscal. Similar criterio ha sido sostenido por la SSTFF al sostener la tesis que por rubro indica: **"TESTIGOS. NO PUEDEN SERLO LOS EMPLEADOS DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO"**; visible en la RTFF de noviembre de 1988, p. 23.

La tercera, ¿Qué pasaría si alguno de los testigos designados se viera impedido por diversas causas para desempeñar su cargo?. El Legislador previendo esta circunstancia plasmó, en el párrafo segundo de la fracción III del citado artículo 44, la posibilidad de que los testigos previamente designados *puedan ser sustituidos* en cualquier momento de la visita o diligencia; señalando en forma limitativa y no enunciativa únicamente 3 supuestos legales para que validamente se realice tal sustitución; supuestos que son: a).- Que los testigos de asistencia no comparezcan al lugar en donde se esté llevando a cabo la diligencia respectiva, b).- Que los testigos se ausenten de dicho lugar antes de que concluya la diligencia o, c).- Que dichos testigos manifiesten su voluntad de dejar de fungir como tales.

Por tal motivo, al presentarse alguna de estas causas, el personal actuante deberá de requerir una vez más a la persona que atienda en esos momentos la diligencia para que designe otro u otros testigos sustitutos y, en caso de negativa o impedimento de los designados, éstos (los testigos) podrán ser nombrados por los propios auditores con las mismas limitaciones que hemos referido anteriormente. No obstante, en la práctica los auditores muchas veces sustituyen a los testigos de asistencia sin circunstanciar en el acta respectiva, los motivos por los cuales se condujeron de esa forma; actuación que es totalmente ilegal, ya que para sustituir validamente a los testigos es necesario que en el acta

³² Citado por el Lic. QUINTANA, Jesús: "Las Bases Constitucionales para las Visitas Domiciliarias en Materia Fiscal". Obra Conmemorativa de los 45 años del TFF. México. 1985. Tomo V. pp. 459 y 460.

de que se trata se asiente pormenorizadamente cual de los tres supuestos legales referidos fue el que se actualizó y, al no hacerlo así, los visitadores actúan al margen de la ley. Criterio similar ha sido sostenido por los TCC del país, los cuales han definido la tesis que por rubro indica: "ACTAS DE VISITA.- SUBSTITUCIÓN DE TESTIGOS."; visible en el Informe de 1989 de la SCJN, Tercera Parte, Tribunales Colegiados, Tomo I. p. 139.

3.3.6.3.- ACTAS PARCIALES, COMPLEMENTARIAS Y FINAL EN LAS AUDITORÍAS.

Por disposición constitucional (ver artículo 16, octavo y noveno párrafos); de toda visita domiciliaria que se practique, las autoridades fiscales están obligadas a levantar un acta debidamente circunstanciada en la que se hagan constar pormenorizadamente la totalidad de los hechos y omisiones ocurridos o suscitados durante el desarrollo de cada diligencia. En estos casos el CFF en su artículo 46 y sus 7 fracciones, regula todo lo concerniente a la diligencias en el domicilio fiscal del gobernado y el levantamiento de actas que tiene que realizarse en cualquier visita domiciliaria; por tal motivo, en el presente subtema analizaremos las características que dichas actas deben poseer.

1.- Las autoridades fiscales de toda visita domiciliaria están obligadas a levantar actas en las que harán constar la totalidad de los hechos y omisiones que ubiesen conocido los auditores; en las cuales determinarán las consecuencias legales de tales hechos y omisiones. Los hechos y omisiones consignados por los auditores en las actas harán prueba plena de la existencia de los mismos, para efectos de cualquier contribución a cargo del visitado.

Como se puede ver las actas en las visitas domiciliarias deben poseer para ser válidas algunas características: a).- Estar debidamente circunstanciadas; es decir, hacer constar la totalidad de los hechos y omisiones que se presenten durante su levantamiento y; b).- determinar las consecuencias que pueden causar los citados hechos y omisiones. No obstante lo anterior, comúnmente los auditores al levantar actas de auditoría solamente realizan la relación de los hechos y omisiones acaecidos durante su diligenciación; empero, omiten hacer lo mismo con las *consecuencias* que tales hechos y omisiones pueden acarrear. En este orden de ideas ¿Sería ilegal un acta que solamente tenga la relación de hechos y omisiones sin señalar sus consecuencias?, a nuestro juicio **si sería ilegal un acta con esa deficiencia**, ya que la intención del Legislador de obligar a los auditores ha señalar no solo los sucesos que se presenten, sino también sus consecuencias, es la de ir previniendo al auditado acerca de lo que puede sucederle en caso de concluir la visita domiciliaria, para que éste se vaya preparando, ya sea para pagar las diferencias de contribuciones que le detecten, o bien , para inconformarse en su contra.

Asimismo, se señaló que los hechos y omisiones consignados en las actas de auditoría hacen prueba plena de la existencia de los mismos, únicamente en lo que se refiere a los efectos de las contribuciones revisadas al particular. Esto es así debido a que las actas de auditoría constituyen *Documentos Públicos* (ver artículo 68 CFF); sin embargo, esa presunción de validez únicamente subsistirá, hasta en tanto el interesado demuestre lo contrario, o sea, desvirtúe el contenido y las afirmaciones consignadas por los visitadores en las actas. Este criterio también ha sido sostenido por la SSTFF en reiteradas ocasiones,

según se desprende de las siguientes tesis que a manera de ejemplo se citan: a)- "ACTAS DE INSPECCIÓN.- VALOR PROBATORIO.", visible en la RTFF para el mes de septiembre del 1985, N° 69, p. 251.; b)- "ACTAS DE VISITA.- SON DOCUMENTOS PÚBLICOS.", visible en la RTFF N° 70, para el mes de agosto de 1985, p. 347.

2.- Existe la posibilidad también de que los auditores realicen diligencias en dos lugares o más de manera simultánea; pero, en estos casos tiene que levantar en cada diligencia un *acta parcial*, las cuales tiene que ser agregadas al *acta final*. En estos casos se requerirá la presencia de dos testigos de asistencia en cada una de las diligencias y lugares en que se levanten las actas parciales referidas; observándose los mismos lineamientos, en cada caso, que hemos visto en los párrafos anteriores.

3.- Según la facción IV del citado artículo 46, existe la posibilidad de que los auditores, cumpliendo las formalidades señaladas con anterioridad, puedan levantar *actas parciales y complementarias* en las cuales se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias "de carácter concreto" de los que se tenga conocimiento *durante o después del desarrollo de la visita*; existiendo una limitante a esta facultad, que consiste en que *una vez formulada la liquidación respectiva, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden*. Consideramos que en este caso es importante destacar dos circunstancias:

a).- Únicamente pueden levantarse *actas parciales o complementarias*, cuando *durante o después*, respectivamente, de la visita domiciliaria, los auditores conozcan hechos, omisiones o circunstancias de "carácter concreto"; de lo contrario, están legalmente impedidos para hacerlo. Sin embargo, creemos que existe una deficiencia en el texto legal, pues no se indica que es lo que debe entenderse o considerarse como un "*hecho, omisión o circunstancia de carácter concreto*", lo cual deja al libre criterio de los auditores determinar este significado, en perjuicio del auditado.

b).- Una vez formulada la liquidación (esto implica indudablemente que la auditoría ya fue *concluida*, por lo que no se pueden levantar mas actas parciales ni complementarias), no se podrán levantar mas actas *complementarias*; las cuales a nuestro juicio, solamente pudieron levantarse hasta antes de que se emitiera dicha liquidación y después de la conclusión o cierre del acta final de auditoría.

Independientemente de lo anterior, tal y como se dijo en párrafos anteriores, si es que se llegara a diligenciar alguna de estas actas (parciales, durante la auditoría y, complementarias, después del acta final), éstas deben poseer las mismas características que se han señalado y que pertenecen al acta final de auditoría; según criterio sostenido por la SSTFF, visible en la RTFF para el mes de septiembre de 1984, N° 57, p. 135; cuyo rubro es el siguiente: "ACTAS PARCIALES.- DEBEN OBSERVAR LAS MISMAS FORMALIDADES QUE LAS ACTAS FINALES DE AUDITORÍA".

Es prudente aclarar que a partir del año de 1990, se introdujo un nuevo tipo de actas en el Código Fiscal referido, concretamente la *Última Acta Parcial*, la cual debe poseer características propias y especiales, que son, a nuestro juicio, las siguientes:

a).- Forzosamente debe ser levantada, contrariamente a las demás actas parciales y complementarias, las cuales queda al arbitrio de los auditores levantarlas o no; ya que en ella (la última acta parcial) se dará a conocer al visitado un resumen de la totalidad de los

hechos y omisiones que se han presentado durante el acto de molestia.

b).- Entre el levantamiento de la *ultima acta parcial* y el acta final de auditoría deben transcurrir cuando menos 15 días hábiles (decimos hábiles porque el artículo 12 del CFF establece que cuando en él se mencionen plazos en días, éstos se computarán excluyendo sábados, domingos y los días festivos que en él se citan). Es prudente aclarar que el citado plazo de 15 días no es fatal, solamente es una referencia, un plazo mínimo con que debe contar el contribuyente visitado para conocer todas las gestiones y actos que hasta entonces se han suscitado desde el inicio del acto de molestia de que es objeto.

c).- Durante el citado plazo y hasta en tanto no se levante el acta final de auditoría, el visitado podrá presentar la documentación que considere necesaria para desvirtuar los hechos y omisiones consignadas en la citada última acta parcial. Sobre este punto ahondaremos en el siguiente Capítulo de la presente tesis al referirnos a "Las Instancias Administrativas".

4.- Por otra parte tal y como señalamos, las características y formalidades que hemos señalado son referidas a las *Actas Finales de Auditoría*, las cuales para ser válidas tendrán que cumplir con todas ellas. Sin duda alguna que el acta final juega un papel vital en las auditorías, pues con ella se da por formalmente *concluida* la auditoría, resultando imposible la realización de cualquier otra diligencia (con la excepción de las actas complementarias); en esta acta (la final) los auditores tienen que dar a conocer el resultado concreto y exacto que obtuvieron después de practicar toda la visita domiciliaria, dando las bases, asimismo, para que la autoridad competente, si lo estima necesario y viable, emita la resolución correspondiente. Estas peculiaridades son los motivos por los cuales el Legislador reguló en forma concreta y específica, tanto su levantamiento como su entrega, tal y como se desprende de la fracción VI del citado artículo 46; de cuya lectura se desprende lo siguiente:

a).- Resulta forzosa la presencia del contribuyente o su representante legal para levantarla; por ello, en caso de que a su cierre no estén presentes las citadas personas, los auditores tienen la obligación de dejar un *citatorio* (con las características vistas) para que los esperen a una hora determinada del día siguiente, procediendo a levantar el acta correspondiente.

b).- En caso de que el contribuyente o su representante legal no atiendan el citatorio, la diligencia se celebrará ante la persona que esté presente en esos momentos.

c).- Si el visitado, su representante legal, la persona que atendió la diligencia o los testigos, no comparecen a firmar el acta final o se niegan a hacerlo, o bien, los interesados se niegan a recibir una copia de la citada acta; estas circunstancias se harán constar en el texto de la misma y no se invalidará su validez; de lo contrario, si los auditores proceden de otra forma, el acta final de que se trate será irregular.

d).- Asimismo, la fracción VII del precepto en comento señala que se entenderá que las actas parciales forman parte del acta final de auditoría aunque en estas últimas no se señalen o relacionen expresamente. Lógicamente el Legislador no enunció a las actas complementarias, por la simple y sencilla razón de que éstas se pueden diligenciar solamente después de el Acta Final.

Finalmente, hay dos puntos importantes que deseamos abarcar enseguida y que se relacionan con las actas parciales, complementarias y final que hemos visto; puntos que son:

A).-Los papeles de trabajo. En casi la totalidad de las visitas domiciliarias, los auditores no solamente utilizan actas para asentar los hechos que suceden; sino que adicionalmente se auxilian de registros que plasman en cédulas o papeles anexos. Lo anterior utilizando como fundamento legal lo dispuesto por la fracción I del citado artículo 46; que señala que en las actas se asentarán la totalidad de los hechos y omisiones y "se determinarán las consecuencias legales de tales hechos u omisiones, las que se podrán hacer constar en la misma acta o en documento por separado". Sin embargo, el Legislador no reguló las características que debían poseer dichos documentos anexos, por lo que nuestros Tribunales han suplido tal omisión, señalando que éstos deben poseer las mismas características de las actas y ser entregados, además, al contribuyente visitado; de lo contrario, todos los datos que los documentos referidos posean, no producirán efecto alguno. Sirve de apoyo la Jurisprudencia del 3er TC del Sexto Circuito, visible en la GSJF, N° 54, para junio de 1992, p. 65; cuyo texto es el siguiente:

"ACTAS DE AUDITORÍA. LOS PAPELES DE TRABAJO ADJUNTO A LAS, DEBEN REUNIR LOS MISMOS REQUISITOS QUE PARA AQUELLAS EXIGE EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Si bien es cierto que los papeles de trabajo no están contemplados en el Código Fiscal de la Federación, también lo es, que no existe algún impedimento en el sentido de que las actas de auditoría puedan conformarse por un número indeterminado de hojas o anexos. En estas condiciones, debe concluirse que los visitadores válidamente puedan elaborar cédulas o papeles de trabajo adjuntos en los que se detalle la documentación exhibida por el contribuyente, o bien, en los que sustenten sus observaciones para así agilizar en funcionamiento de la visita y el manejo del acta, sin embargo, para que dichas cédulas puedan considerarse válidas, es necesario que cumplan con los mismos requisitos que para la validez de las actas de las auditorías exige la ley, concretamente el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, pues sería jurídicamente aberrante que documentos no contemplados en éste pudiesen resultar válidos sin requisitos o con requisitos menores a aquellos que se establecen para documentos sí contemplados en ese ordenamiento, como son las susodichas actas de auditoría".

B).- La reapertura de actas. También suele suceder que el personal actuante que practica alguna visita domiciliaria, después de "cerrar" alguna determinada acta, la "reabra" para hacer constar algún olvido o circunstancia que se presenta momentos después de concluida y firmada por las partes. Mucho se ha discutido acerca de este proceder de los auditores; pues acaso ¿No se supone que precisamente "cerraron" o concluyeron el acta porque no existía ningún hecho, circunstancia u omisión mas que hacer constar?; asimismo, de la lectura del citado artículo 46, en ninguna de sus fracciones se encuentra contemplada la posibilidad de "reabrir actas"; por lo que, muchos contribuyente han argumentado como agravios en los juicios respectivos, la circunstancia de que al no estar permitida ni regulada por la ley la reapertura de actas, válidamente no pueden realizarla los auditores; quienes por su carácter de autoridad solamente están autorizados para hacer lo que en forma expresa les autoriza la ley. Sobre el particular el 3er TC del Sexto Circuito emitió Jurisprudencia, visible en la GSJF N° 60, para diciembre de 1992, p. 69; cuyo texto es el siguiente:

"ACTAS DE AUDITORÍA. LAS AUTORIDADES FISCALES ESTÁN IMPOSIBILITADAS PARA REABRIR UN ACTA EN LA QUE PREVIAMENTE Y EN FORMA EXPRESA, SE HIZO CONSTAR SU CIERRE.- Es verdad que el Código Fiscal de la Federación expresamente no prohíbe que las autoridades fiscales no reabran un acta cerrada con antelación; sin embargo, debe destacarse que el

principio de legalidad derivado del artículo 16 constitucional se expresa en el axioma legal, consistente en que las autoridades sólo pueden hacer aquello que las leyes expresamente les permiten. Luego entonces, si el código tributario federal, aunque no lo prohíba, tampoco permite a la autoridad reabrir un acta de visita previamente cerrada, es inconcuso que lo actuado por las autoridades fiscales, dentro de esa reapertura, es contrario a derecho".

3.3.6.4.- CONCLUSIÓN ANTICIPADA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS.

En la exposición de motivos del actual CFF se asentó lo siguiente: "...se prevén diversas facilidades para que el contribuyente corrija errores cometidos en su situación fiscal, aún cuando estos no hayan sido subsanados antes de que sean descubiertos por las autoridades fiscales. En tal virtud se establece la posibilidad de que los contribuyentes cumplan con las obligaciones omitidas, descubiertas por las autoridades con motivo de visita domiciliaria, pudiendo concluirse anticipadamente la visita y aplicando multas mas bajas, cuando se cumplan con dichas obligaciones en un plazo de quince días contados a partir de que se hagan saber las irregularidades al contribuyente...".

La anterior transcripción denota la intención del Legislador de permitir y autorizar la **conclusión anticipada de las visitas domiciliarias**; lo cual justifica la redacción del artículo 47 del CFF, el cual contempla los supuestos legales enunciados por el Legislador para que válidamente puedan suspenderse o concluirse anticipadamente las citadas visitas. Esta situación indudablemente que beneficia al contribuyente pues lo libera del acto de molestia mas severo que puede sufrir y, a las autoridades les liviana la enorme carga de trabajo que tienen. Por tales motivos y debido a que trataremos los supuestos legales contenidos en el artículo 47 en cita, consideramos conveniente transcribir su texto íntegramente.

"ARTÍCULO 47.- Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales *podrán* concluirse anticipadamente en los siguientes casos:

I.- Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos, que al efecto señale el reglamento de este Código.

II.- En los casos a que se refiere el artículo 58 de este código.

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere la fracción I de este artículo se deberá de levantar acta en la que se señale esta situación".

Ahora bien, a continuación nos referiremos a cada uno de los supuestos contemplados en el transcrito artículo 47.

1.- Los auditores se encuentran obligados ha concluir la visita domiciliaria que practique, cuando se percaten, por sí o por el visitado, de que este último ha presentado aviso ante la SHCP para dictaminar sus estados financieros; empero, habrán de verificar previamente si dicho aviso esta presentado en tiempo y con los requisitos enunciados en el RCFF. Sobre el plazo y las características del **aviso** hemos destinado una parte del subtema anterior, por lo que no profundizaremos más; sin embargo, es conveniente destacar que el citado artículo 47 solamente hace referencia a la presentación del **aviso** y no la del

dictamen; lo anterior en virtud de que las autoridades fiscales cuando no han concluido la visita domiciliaria a pesar de tener la obligación de hacerlo, alegan dos circunstancias; la primera, que no se había presentado aún el dictamen, pero pasan por alto que basta la presentación del aviso como hemos visto y; la segunda, que este precepto tiene una facultad discrecional y no reglada al contener la palabra "podrán", empero, no es la primera vez que la palabra referida no implica una facultad discrecional sino reglada, sobre todo porque el artículo referido tiene inmerso un derecho en favor de los gobernados; consecuentemente, en todo caso y sin excepción alguna, al materializarse este supuesto las autoridades tendrán que concluir la visita domiciliaria y si no lo hacen, su actuación posterior será ilegal. Similar criterio al anterior ha sido sostenido por el TFF en la tesis que por rubro indica: "VISITA DOMICILIARIA.- DEBE CONCLUIRSE DE MANERA ANTICIPADA SI EXISTE UN AVISO DE PRESENTACIÓN DE DICTAMINACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS, PENDIENTE DE RESOLVER"; visible en la RTFF para el mes de abril de 1992, p. 15.

2.- La fracción II del transcrito artículo 47 nos remite al artículo 58 del propio Código; el cual enuncia la forma de conducirse las autoridades fiscales cuando el visitado se ha colocado en la posibilidad de que se le aplique la *Determinación Presuntiva de su Utilidad Fiscal*. Por ello a continuación, primero nos referiremos a dichos supuestos y después, al procedimiento que deben seguir las autoridades antes de aplicar dicha determinación.

El artículo 55 del CFF enuncia 6 supuestos legales que al actualizarse en alguna visita domiciliaria, darán como resultado que se utilice en perjuicio del visitado la determinación presuntiva de su utilidad fiscal³³; supuestos que a grandes rasgos son cuando:

a).- El visitado o cualquier otra persona se oponga u obstaculice el inicio o desarrollo de la visita, u omita presentar la declaración anual de cualquier contribución a que esté sujeto, salvo las de aportaciones de seguridad social.

b).- No se presenten los libros o registros de contabilidad y la documentación comprobatoria que amparen más del 3% de alguno de los renglones de las declaraciones.

c).- Se omitan registrar operaciones, de ingresos y egresos, de más del 3% de lo declarado; cuando se registren compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos ("gastos ficticios"), o bien, cuando existan diferencias en los inventarios declarados y su importe exceda del 3% de su costo.

d).- No haya valuado el contribuyente sus inventarios o no lleve el control de los mismos, de acuerdo a las leyes fiscales.

e).- Tengan la obligación de poseer y utilizar máquinas de comprobación fiscal y no lo hagan y se alteren o destruyan.

f).- Si los auditores advierten cualquier otra irregularidad en la contabilidad del visitado que les impida conocer su situación fiscal.

Ahora bien, presentado alguno de los anteriores supuestos, las autoridades fiscales deben conducirse según lo dispuesto por el artículo 58 del CFF; el cual dispone a grandes

³³ Hay que recordar que en términos de la LISR (artículo 10º fracción I), la *utilidad fiscal* de los contribuyentes se obtiene disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, el total de las deducciones autorizadas por la ley.

rasgos lo siguiente:

A).- Deberán notificar mediante acta de auditoría al visitado, que se encuentra en posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva de su utilidad fiscal; siempre que ya hayan transcurrido cuando menos 3 meses después de iniciada la visita.

B).- Dentro de los 15 días después de notificada el acta referida en el inciso anterior, el visitado podrá autocorregir su situación fiscal, mediante la forma de corrección que deberán de proporcionar los auditores; plazo que puede prorrogarse por una sola vez por 15 días más.

C).- Las autoridades deberán concluir la visita, levantando el acta final en la que harán constar el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal; salvo que dicha corrección no haya sido total, caso en el cual continuará la auditoría y los visitadores harán constar, en el acta final, las irregularidades que ubieren encontrado y señalarán aquellas que corrigió el visitado.

No obstante la meridiana claridad de los preceptos referidos, en la mayoría de las veces las autoridades fiscales aplican la determinación presuntiva de la utilidad fiscal del visitado, sin concluir anticipadamente el acto de molestia. Sin embargo, consideramos que, tanto en la exposición de motivos como en los artículos 47 y 58 referidos, se desprende un derecho en favor de los gobernados, por lo que las autoridades en todo caso y sin excepción alguna deberán de concluir anticipadamente la visita y conceder al auditado la posibilidad de que autocorrija su situación fiscal; ya que solo podrán continuarla cuando dicha corrección no se adecuada y total. Similar criterio ha sido sostenido por el 2º TC del Quinto Circuito, al publicar su Jurisprudencia en la GSJF N° 50, para el mes de febrero de 1992; cuyo texto es el siguiente:

***CONTRIBUYENTES, DERECHO DE LOS.-** De la lectura de la fracción II del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que en la misma, se reconoce un derecho del contribuyente, que puede hacer valer, antes de agotar el procedimiento que rige para la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales; en consecuencia, la facultad de la autoridad fiscal otorgada en términos del precepto legal aludido, debe ejercerse invariablemente, y no dejarse al arbitrio de la autoridad, ya que, de considerarlo como una opción del funcionario fiscal, significaría que se priva al contribuyente del derecho que establece la Ley Fiscal en su favor y, por ende, se violaría la garantía de audiencia que protege el artículo 14 constitucional".

3.3.6.5.- LAS COMPULSAS.

Existe la posibilidad de que los auditores practiquen, durante las visitas domiciliarias, diligencias o requerimientos en domicilios y a terceros distintos del visitado, pero que tiene relación con el visitado; a estas diligencias o actuaciones comúnmente se les ha designado con el nombre de "compulsas". Sin embargo, también existe una regulación específica que el Legislador dio al uso de esta facultad, contenida en los artículos 48 y 51 del CFF, a los cuales nos referiremos a continuación.

El citado artículo 48 establece que cuando las autoridades fiscales realicen requerimientos a contribuyentes, responsables solidarios o terceros, de documentación e información, estarán a lo siguiente: a).- La solicitud respectiva debe efectuarse en el domicilio del compulsado; b).- En dicha solicitud se anotará el lugar y el plazo en los

cuales debe el compulsado proporcionar la información y documentación requerida. La contestación respectiva debe hacerla directamente el compulsado o requerido y; c).- Si se llegara a emitir una resolución con diferencias en el pago de contribuciones, su notificación se realizará en el domicilio del compulsado. Es prudente aclarar que el precepto en comento establece que el anterior procedimiento se utilizará fuera de las visitas domiciliarias; empero, en la práctica y debido a que la fracción II del artículo 46 del CFF, autoriza a los auditores a practicar diligencias, en el caso de visitas domiciliarias, fuera del domicilio del auditado, cuando se hace uso de esta facultad, siempre levantan un acta parcial en la que anotan todos los hechos, omisiones y circunstancias acaecidas durante dicha diligencia, de la cual posteriormente, le entregan una copia al auditado.

Por otra parte, el citado artículo 51 obliga a las autoridades fiscales, cuando expidan liquidaciones que deriven de "compulsas" que previamente realizaron, a notificar el resultado de éstas al visitado al momento de emitir dicha resolución; para que el particular afectado esté en posibilidad de desvirtuar el contenido de los datos e informes proporcionados por terceros y salvaguardar así, la garantía de audiencia; ya que de lo contrario, la actuación de las autoridades será ilegal. El anterior criterio ha sido compartido por la SSTFF quién ha sentado la tesis que por rubro lleva: "COMPULSAS. RESULTA NECESARIO QUE SE LE DEN A CONOCER AL CONTRIBUYENTE RESPECTO DEL CUAL SE HACEN, CORRIÉNDOLE TRASLADO CON LAS ACTAS RESPECTIVAS Y SUS ANEXOS."; visible en la RTFF de enero de 1990, p. 19.

3.3.3.6.- FACULTADES EXTRAORDINARIAS.

Solamente nos resta para concluir el presente subtema, la breve mención de algunas facultades con que los auditores cuentan al practicar las visitas domiciliarias; facultades que hemos designado "*extraordinarias*" debido a su regulación y uso específico en el CFF y que dividimos en: 1.- Práctica de visitas en días y horas inhábiles; 2.- Aseguramiento de contabilidad y bienes; 3.- Secuestro de contabilidad; 4.- Levantamiento de actas en las oficinas de la autoridad, 5.- Aseguramiento de la garantía del interés fiscal y 6.- Sustitución de autoridades.

1.- Práctica de Visitas en Días y Horas Inhábiles. Por regla general, la práctica de cualquier diligencia de las autoridades debe practicarse en días y horas hábiles, según lo dispone el artículo 13 del CFF; sin embargo, los órdenes de visita expedidas por autoridades administrativas siempre autorizan al personal designado a actuar inclusive en días y horas inhábiles, cuando así lo requieran; lo cual nos obliga a determinar cuales son esos días y esas horas considerados hábiles por la ley.

El artículo 12 del CFF enuncia cuales son los días legalmente considerados como inhábiles; a saber: Los Sábados y Domingos; el 1° de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1° y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el 12 de octubre; el 1° y 20 de noviembre y el 1° de diciembre de cada seis años (cuando hay transmisión del Poder Ejecutivo Federal) y 25 del mismo mes. Por su parte el citado artículo 13 establece cuales son las horas del día que son legalmente consideradas como hábiles; a saber: Las comprendidas de las 7:30 y las 18:00 horas del mismo día; consecuentemente, serán horas inhábiles las contenidas entre las 18:01 y las 7:29 horas del día siguiente.

En principio las visitas domiciliarias deben practicarse en los citados días y horas hábiles; sin embargo, existe la posibilidad de que sean practicadas en días y horas que no son hábiles; siempre que previamente éstos sean habilitados por escrito emitido por autoridad competente y se presente alguno de los supuestos referidos en el párrafo segundo del citado artículo 13, que son: a).- Que el visitado realice las actividades por las que cause contribuciones en días u horas inhábiles, tal es el caso de la verificación a bares, discotecas, centros nocturnos, etc. y; b).- Cuando se continúe o prolongue por dilación, hasta días u horas inhábiles, alguna diligencia que comenzó en días y horas hábiles.

De todo lo anterior desprendemos o consideramos necesario resaltar dos circunstancias que nos llaman particularmente la atención; la **primera**, que las autoridades que emiten órdenes de auditoría permitiendo o autorizando al personal actuante la práctica de alguna diligencia en días y horas inhábiles, es ilegal, ya que desde el inicio del acto de molestia la autoridad no ha acreditado la materialización concreta de alguno de los supuestos legales del artículo 13 que hemos señalado; por lo que la ordenadora está delegando facultades extraordinarias a los auditores en forma ilegal, pues antes de utilizar esta facultad debe actualizarse y asentarse pormenorizadamente en el acta respectiva la materialización de alguno de los supuestos referidos y; la **segunda**, en muchas ocasiones el personal actuante iniciaba el levantamiento de alguna acta de visita en determinado día y la concluía al día siguiente o a veces varios días después, sin asentar en el texto del acta de que se tratara, el momento en que se suspendía y se reanudaba su levantamiento; entendiéndose, en consecuencia, que la diligencia se había realizado en forma **ininterrumpida** durante los días y las horas que abarcó. Esta situación se planteó ante nuestros Tribunales, resultando la expedición de la Jurisprudencia sostenida por el TC del Decimocuarto Circuito, visible en la GSJF N° 31, de julio de 1990, p. 61; cuyo texto es el siguiente:

"VISITAS DOMICILIARIAS, PRÁCTICA DE, EN DÍAS Y HORAS INHÁBILES. SON CASOS EXCEPCIONALES Y DEBE HACERSE CONSTAR ESA CIRCUNSTANCIA EN EL ACTA FINAL DE AUDITORÍA.- De acuerdo con el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, para la práctica de diligencias por parte de las autoridades hacendarias, la regla general es que se actúe en días y horas hábiles; y solo en los dos casos excepcionales que se precisan en el párrafo segundo a saber: a) Cuando la visitada realice actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles y b) Cuando la continuación de la visita tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular; se pueden habilitar días y horas no hábiles; por lo que es obligación de los auditores o visitadores precisar en el acta relativa que no se actúe en los días inhábiles comprendidos entre la fecha de inicio y la de cierre del acta final o, en su defecto, que se actúe en aquellos por tratarse de alguno de los casos de excepción autorizados por la ley, lo que deberá especificar".

2.- Aseguramiento de Contabilidad y Bienes del Visitado. Los auditores también pueden, de conformidad a lo dispuesto por los artículos 44 fracción II, párrafos 3° y 4° y, 46 fracción III, ambos del CFF, practicar el aseguramiento de la contabilidad y de los bienes del visitado; sin embargo, esta es una facultad extraordinaria de la que solo pueden hacer uso cuando se actualice materialmente alguno de los supuestos legales que permiten utilizarla; los cuales veremos a continuación:

Según el citado artículo 44, los auditores pueden: a).- **Asegurar la contabilidad del**

visitado cuando al inicio de la auditoría no se encuentre presente el contribuyente o su representante legal y se haya dejado citatorio; pero que consideren que existe peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras tendientes a impedir el inicio o el desarrollo del acto de molestia y; b).- **Asegurar los bienes del auditado**, cuando los visitados al presentarse al lugar o lugares en donde habrán de desarrollarse el acto de molestia, descubran bienes o mercancías de procedencia extranjera, cuya importación, tenencia, producción, captura, explotación o transporte, deba ser manifestado por el visitado a las autoridades competentes, sin que lo haya realizado.

Por su parte el artículo 46 establece que los visitadores están autorizados para que durante el desarrollo (no al principio) de la visita **aseguren la contabilidad, correspondencia o bienes del auditado**, cuando éste no los haya registrado en su contabilidad; colocándose indistintamente sellos o marcas, dejando al auditado en calidad de depositario.

Como se puede ver estas facultades solamente pueden ser ejercitadas cuando durante el inicio o desarrollo de la auditoría se presente alguno de los supuestos referidos; teniendo los auditores la obligación de asentarlos pormenorizadamente en el acta de que se trate; so pena que de no hacerlo, su actuación será ilegal.

3.- Secuestro de la Contabilidad del Auditado. De conformidad a lo dispuesto por el artículo 45 del CFF, los auditores podrán **recoger o secuestrar la contabilidad** del visitado para examinarla en sus oficinas, únicamente al actualizarse alguno de los siguientes supuestos, que son los contenidos en las fracciones del citado dispositivo; es decir cuando:

a).- El contribuyente, su representante legal o la persona que atienda la diligencia, se nieguen a recibir la orden de visita o se nieguen a permitir al personal comisionado el acceso a los lugares a auditar o bien, no exhiba la totalidad de su documentación;

b).- Existan registro, libros o contabilidad que no estén sellados por las autoridades cuando sea obligatorio hacerlo;

c).- El visitado posea dos o mas sistemas de contabilidad o que posea dos o mas libros sociales;

d).- El gobernado no haya presentado todas las declaraciones a que esté obligado;

e).- Los datos de la contabilidad del visitado no coincidan o no se puedan conciliar con los anotados en las declaraciones y que su documentación comprobatoria sea falsa;

f).- Se alteren, desprendan o rompan los sellos o marcas colocados por las autoridades y;

g).- El visitado se emplazado o huelga o suspensión de labores.

En cualquiera de estos casos los auditores tendrán la obligación de levantar un acta circunstanciada en la que hagan constar el supuesto que se materializó en el caso concreto, con la conducta del auditado. Como se puede ver ésta es una de las facultades mas severas de que pueden hacer uso los auditores; sin embargo, el Pleno de la SCJN decretó como **Inconstitucional** algunas fracciones de este precepto por considerarlas contraventoras del artículo 16 Constitucional; dicha declaratoria la hizo al sentar su Jurisprudencia N° P.XCI/92, visible en la GSJF N° 59, para el mes de noviembre de 1992, pp. 32 y 33; cuyo texto indica:

"VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 45, FRACCIONES II, V Y VI DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE AUTORIZA A LOS VISITADORES A RECOGER LA CONTABILIDAD PARA EXAMINARLA EN LAS OFICINAS DE LA AUTORIDAD FISCAL ES INCONSTITUCIONAL.- Las visitas domiciliarias que el artículo 16 constitucional permite efectuar a las autoridades administrativas, deben verificarse única y exclusivamente en el domicilio del visitado y la función del visitador debe limitarse a inspeccionar los papeles y libros que requiera, sin poder sustraerlos del domicilio en que se actúa, puesto que ni del texto de la disposición constitucional, ni de su interpretación jurídica, puede concluirse que dicho precepto autoriza a los visitadores a sustraer la documentación que estime necesaria. Por tanto, el artículo 45 del Código Fiscal citado, fracciones II, V y VI al disponer que los visitadores podrán recoger la documentación que se inspecciona y llevarla a las oficinas fiscales en los casos a los que se refieren las fracciones aludidas, viola el artículo 16 constitucional".

4.- Levantamiento de Actas en las Oficinas de la Autoridad Fiscal. Durante el desarrollo de cualquier visita domiciliaria, los auditores, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 46 fracción V del CFF, pueden levantar actas no en el domicilio del verificado ni en los demás lugares autorizados por la orden, sino también en las oficinas fiscales; solamente que esta facultad o posibilidad esta restringida a que resulte imposible continuar o concluir la visita domiciliaria en los establecimientos del visitado y que además esta circunstancia se notifique previamente a la persona que atienda la diligencia en que se presente alguna de estas situaciones.

5.- Aseguramiento de la Garantía del Interés Fiscal. La mayoría de las órdenes de auditoria expedidas por las autoridades fiscales autorizan a los auditores a efectuar el aseguramiento de bienes suficientes para garantizar el interés fiscal, en términos del artículo 145 del CFF. Este precepto regula el procedimiento a que debe ceñirse la autoridad fiscal cuando existe un crédito fiscal que no ha sido cubierto por el particular a cargo del cual se determinó, consistente en embargar precautoriamente los bienes necesarios que en su monto cubran el citado crédito, existiendo la posibilidad de que dicho embargo se sustituya por cualquier otro medio de garantía que el propio Código enuncia en su artículo 141. No obstante lo anterior consideramos que está por demás conceder a los auditores esta facultad desde el propio inicio del acto de molestia; toda vez que es requisito indispensable que previamente este determinado o sea determinable algún crédito fiscal; el cual, en su caso, será el resultado de la visita.

6.- Sustitución de Autoridades Fiscalizadoras. Según lo dispuesto por el artículo 44 fracción IV del CFF, las autoridades fiscales pueden auxiliarse, para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los visitados, de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúe la práctica de la visita cuando la que hasta entonces ya no pueda hacerlo. Sin embargo, ¿Qué pasa cuando una autoridad fiscal se ve impedida para continuar o concluir el acto de molestia debido a que desaparece o se extingue?. Esto ha sucedido recientemente con las modificaciones sufridas por el RISHCP, publicadas en el DOF el día 25 de enero de 1993 (vigente a partir del 1° de febrero del mismo año), mediante las cuales se extinguieron las AFF y en su lugar se crearon las actuales ALR, ALAF y ALJI; por lo que las autoridades extintas no pueden continuar, por razones lógicas, los actos de molestia que practicaban, teniendo éstos que ser concluidos por las autoridades nacientes que las sustituyeron. En estos casos consideramos que es una obligación de las

nuevas autoridades fiscales de ratificar todo lo actuado por las autoridades extintas, no sin antes notificar la sustitución que se ha presentado por escrito al contribuyente verificado; so pena que de no hacerlo, todas las actuaciones de las nuevas autoridades serán ilegales.

3.3.7.- DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES (ACTOS ADMINISTRATIVOS).

Por regla general una vez que ha sido culminado el ejercicio de cualquiera de las facultades de comprobación fiscal referida en el tema anterior, su resultado es el que las autoridades fiscales competentes emitan la resolución que conforme a derecho proceda, la cual indicará la situación fiscal del verificado y que puede ser señalando que no existe observación alguna (posibilidad casi imposible en nuestros días) o bien, **determinando las diferencias en el pago de contribuciones verificadas al gobernado, naciendo así el Crédito Fiscal.**

Antes que nada debemos saber lo que significa la voz "CRÉDITO" que proviene "del latín *creditum*, de *credere*, que significan creer, confiar."³⁴ Por su parte, el maestro Acosta Romero ("*Diccionario Jurídico Mexicano*". op. cit. p. 354.) define al crédito como "la transferencia de bienes que se hace en un momento dado por una persona a otra, para ser devueltos a futuro, en un plazo señalado, y generalmente con el pago de una cantidad por el uso de los mismos"; asimismo establece que en un sentido económico-jurídico dicho vocablo implica la existencia de una relación de dar o poseer, existente entre dos sujetos, uno pasivo, el deudor del crédito y otro, activo, el acreedor del crédito. Estas definiciones nos muestran la existencia, tratándose de créditos, de una obligación de un sujeto pasivo para con otro, sujeto activo.

No obstante, ¿Qué entiende el Legislador concretamente por la voz Crédito Fiscal? Para disipar tal duda es necesario remitimos al texto expreso del párrafo primero del artículo 4 del CFF.

"ARTÍCULO 4.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena".

La anterior transcripción nos muestra que tratándose de la determinación de créditos fiscales, en todo caso el Estado o su organismos descentralizados serán los acreedores o sujetos activos y, los gobernados verificados serán los deudores o sujetos pasivos; es prudente aclarar que los créditos fiscales no solamente se componen de las diferencias en el pago de contribuciones determinadas por las autoridades competentes; sino también de las sanciones, multas, recargos y actualización, determinadas y calculadas por las propias autoridades. Asimismo, debemos tener en cuenta que los créditos fiscales contenidos en la

³⁴ CABANELLAS, Guillermo y ALCALÁ-ZAMORA y CASTILLO, Luis: "Diccionario Enciclopédico del Derecho Usual". Editorial Heliasta S.R.L.. Catorceava edición. Buenos Aires, Arg. Tomo II. pp. 406.

resolución de la autoridad, constituyen irremediamente **actos administrativos**; por lo que deben satisfacer todos los requisitos y características de éstos (ver en el **Capítulo II** de la presente tesis); entre otros: 1.- Ser emitido por autoridad competente; la cual de acuerdo a las disposiciones vigentes del RISHCP, es la ALAF que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, de acuerdo al artículo 111 apartado "B", fracciones XIII y XVII; 2.- Estar fundado y motivado; 3.- Ostentar la firma autógrafa del emisor, etc..

Finalmente, consideramos necesario aclarar que el **fundamento legal** que permite o facultad a las autoridades fiscales a imponer o determinar créditos fiscales a cargo de los particulares, lo es el **primer párrafo del artículo 42** del CFF; empero, ¿Cuál es el **fundamento Constitucional** del que deriva esta facultad legal?. Nosotros creemos que *no existe* tal fundamento Constitucional, ya que ningún precepto de nuestra Carta Margna autoriza en forma expresa a las autoridades, cualesquiera que sean, a sancionar el incumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de los gobernados; por tanto, sería conveniente someter a la consideración de nuestros Tribunales del Poder Judicial de la Federación, vía de amparo, este cuestionamiento, para conocer su criterio.

3.3.8.- FORMULACIÓN DE DENUNCIAS.

Otro resultado que puede arrojar la culminación de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, es el descubrimiento de la presunta comisión de algún delito, ya sea del gobernado o de los servidores públicos que tuvieron alguna relación con él; por tanto el Legislador consideró pertinente otorgar a los funcionarios competentes, la posibilidad de **formular denuncias** de caracter penal en contra del presunto cometedor de delito Fiscal; el fundamento legal se encuentra en la fracción VII del artículo 42 del CFF, la cual dispone que es facultad de la SHCP *"allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practique la Secretaria de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la propia Secretaria, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales"*. La anterior transcripción nos muestra un exceso de facultades que el Legislador ha concedido a la SHCP, ya que en la mayoría de las veces cuando es utilizada esta facultad, se hace de manera prepotente, discrecional, indiscriminada e inconciente, debido a que algunos delitos fiscales (ver Título IV, Capítulo II del CFF) **tienen tipos penales** totalmente imprecisos y genéricos en los cuales encuadra casi cualquier conducta del contribuyente o de las personas con él relacionadas; lo que facilita a la SHCP *tipificar* determinada conducta como delito. Asimismo, cuando un particular es sometido a un proceso penal, los procedimientos administrativo y penal se siguen en forma independiente, llegando al extremo de que, en ocasiones, el particular demostró, vía administrativa, que las diferencias a su cargo determinadas por las autoridades hacendarias eran ilegales, pero por un descuido o deficiente defensa en el proceso penal, no logró demostrar su inocencia y tendrá que pagar por ello, o viceversa, es decir, que gane el proceso penal y pierda el administrativo; resultando una aberración jurídica y legal.

Capitulo Cuatro

Los Medios de Impugnacion

Los Medios de Impugnación.

En materia tributaria la garantía de audiencia se cumple plenamente en aquellas leyes que suponen la colaboración del contribuyente y de la Administración para esa determinación; en el procedimiento oficioso y contencioso que establece el Código Fiscal de la Federación; y en algunas leyes particulares que conceden recursos o instancias administrativas a los contribuyentes contra las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales.

DE LA GARZA¹.

4.1.- LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.

Es innegable que los países que se encuentran dentro de un "Estado de Derecho" como el nuestro, en los que son las Leyes las rectoras de toda su actividad (por lo que nadie se encuentra sobre ellas); no puede faltar por ningún motivo alguna regulación específica que reglamente la forma o procedimientos con que los gobernados cuentan para inconformarse en contra de los actos de la autoridad que consideren lesionan sus derechos. En nuestro régimen jurídico esta posibilidad se encuentra consagrada a nivel Constitucional en el artículo 14, párrafo segundo y se le ha asignado tradicionalmente el nombre de *Garantía de Audiencia*, la cual constituye una de las más importantes, ya que con ella se autoriza o permite al particular defenderse frente a cualquier acto del poder público que esté encaminado a limitar, restringir e incluso privarle de sus derechos o intereses.

La citada *garantía individual* o derecho público subjetivo, es tan vital que el Constituyente siempre se ha preocupado por destinar una mención especial de la misma; como sucedió en la Constitución de Apatzingán de 1814, la cual en su artículo 31 establecía: "Ninguno debe ser juzgado ni sentenciado, sino después de haber sido oído legalmente"; asimismo, la Constitución Federal de 1824 en su artículo 156 señaló que: "A nadie podrá privarse del derecho de terminar sus diferencias por medio de jueces o árbitros, nombrados por ambas partes, sea cual fuere el estado del juicio"; en la Constitución de 1857 se plasmó en su artículo 14 que: "No se podrá expedir ninguna ley retroactiva. Nadie puede ser juzgado ni sentenciado; sino por leyes dadas con anterioridad al hecho y exactamente aplicadas a él, por el tribunal que previamente haya establecido la ley"²; hasta llegar a la redacción del vigente párrafo 2º del artículo 14 Constitucional que dispone: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

Según el profesor De la Garza (op. cit. p. 285) originalmente la garantía de

¹ DE LA GARZA, Sergio Fco: "Derecho Financiero Mexicano". Decimoquinta edición. Porrúa S.A.. México 1987. p. 287.

² El texto de los preceptos constitucionales los obtuvimos de la obra del profesor TENA RAMÍREZ, Felipe: "Leyes Fundamentales de México. 1808-1992". Decimoséptima edición. Porrúa S.A. México 1992. pp. 35, 190 y 608.

audiencia estaba dirigida solamente a las autoridades judiciales y posteriormente se hizo extensiva a las autoridades administrativas, para concluir y abarcar también a las autoridades legislativas; por lo que en la actualidad, la citada garantía es tan amplia que comprende a todos los actos de los 3 Poderes de la Federación. Por su parte, el maestro Burgóa sostiene que "la garantía de audiencia, como garantía de seguridad jurídica que es, impone a las autoridades del Estado la obligación positiva consistente en observar, frente al gobernado, una conducta activa y que estriba en realizar todos y cada uno de los actos que tiendan a la observancia de las exigencias específicas en que el derecho de audiencia se revela"³; dicho autor es uno de los que tratan con mayor agudeza el tema que nos ocupa, al afirmar que la Garantía de Audiencia se encuentra compuesta de 4 *Garantías Específicas* que son concurrentes; a saber:

1.- *Juicio previo*. Significa que cuando la autoridad emita un acto de privación de alguno de los bienes jurídicos tutelados por el artículo 14 Constitucional en perjuicio de determinado particular, debe concederle la oportunidad, mediante el establecimiento previo de algún proceso o medio de impugnación, de combatir o alegar cuestiones que a su derecho o intereses convengan, antes y después de la expedición del acto respectivo.

2.- *Juicio seguido ante Tribunales anteriormente establecidos*. En nuestro sistema de Derecho, solamente están en posibilidad de dirimir controversias y ventilar procesos jurisdiccionales, órganos expresamente creados por la Constitución y por las leyes; estando imposibilitados para hacerlo, en consecuencia, los particulares como tales. Por estos motivos la presente *garantía específica* consiste fundamentalmente en que, una vez regulado el "juicio previo", éste debe ser substanciado ante Tribunales en sentido amplio (no solo del Poder Judicial, sino adscritos o pertenecientes a cualquier otro) preexistente y no creados *ex-profeso*, ya que ello se encuentra prohibido en el artículo 13 de la propia Constitución.

3.- *Juicio con las formalidades esenciales del procedimiento*. Sin duda alguna que este es un requisito esencial de todo proceso jurisdiccional desde un punto de vista material; pues no basta con que en las leyes respectivas se enuncien los medios de impugnación con que cuentan los gobernados, sino que además deben de ser debidamente regulados, señalándose el procedimiento que debe ser imparcial para las partes sin dar ventaja a ninguna de ellas y concederles, no solo la oportunidad de defenderse, sino también la de probar sus argumentos. A grandes rasgos consideramos que serán *formalidades esenciales del procedimiento*, el emplazamiento, el término para contestar y en su caso reconvenir, la etapa probatoria, los alegatos y la sentencia o fallo.

4.- *El hecho que dio origen al juicio debe ser regulado por leyes vigentes con anterioridad*. El maestro Burgóa (op. cit. p. 556) al referirse a esta última *garantía específica* de seguridad jurídica, señala que la misma consiste "en que el fallo o resolución culminatoria del juicio o procedimiento, en que se desarrolle la función jurisdiccional, debe pronunciarse conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, es decir, al que constituya la causa eficiente de la privación"; en otras palabras, esta garantía opera respecto de las *normas sustantivas* que deban aplicarse para emitir la resolución al conflicto de

³ BURGÓA ORIHUELA, Ignacio: "Las Garantías Individuales". Decimoseptima edición. Porrúa S.A. México 1987. p. 538.

intereses o litigio que se ha suscitado, ya que las **normas adjetivas o procesales** pueden aplicarse incluso aunque hayan sido expedidas con posterioridad al hecho. Esta circunstancia esta perfectamente permitida en materia fiscal por el artículo 6º, segundo párrafo, del CFF.

Por otra parte, la SSTFF al referirse al tema de la garantía de audiencia, siendo ponente el entonces Mag. Alfonso Cortiña Gutiérrez, emitió la tesis visible en la RTFF N° 45, para septiembre de 1983, p. 75; cuyo texto es el siguiente:

"GARANTÍA DE AUDIENCIA DEL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL.- SE REQUIERE EN ELLA EL EXAMEN DE LOS ARGUMENTOS Y LAS PRUEBAS EXPRESADOS Y OFRECIDAS.- La garantía de audiencia de ese precepto constitucional no se limita a que el particular sea oído, pues esta interpretación dejaría sin contenido real esa garantía. Se requiere, para dar debido cumplimiento al artículo 14, que se analicen los argumentos y pruebas que se hayan presentado, y que después de este análisis se resuelva lo que en derecho proceda".

En suma, como se puede apreciar, la *garantía de audiencia* obliga a todas las autoridades a conceder a los gobernados posiblemente afectados con la emisión de determinado acto, la posibilidad de ser escuchados antes y después de la citada emisión; lo anterior para que expresen lo que a sus intereses o derechos convenga. No obstante, en nuestro sistema jurídico en la mayor de las veces, los ordenamientos jurídicos solamente conceden la garantía de audiencia a los gobernados después de que se han expedido los actos privativos y rara vez, se hace lo propio antes de tal emisión; por lo que sería conveniente que el PLF estableciera mas "*Instancias Administrativas*" en los ordenamientos legales, para conceder al particular la oportunidad de audiencia antes de que se expida el acto de autoridad privativo. Tal y como lo ha sostenido nuestro mas alto Tribunal de la Nación, según se desprende de las siguientes tesis que publicó en el ASJF, Jurisprudencia 1917-1985, Tercera Parte, 2ª Sala, pp. 589 a 591; cuyos textos son los siguientes:

"AUDIENCIA, GARANTÍA DE.- La garantía de audiencia que consagra el artículo 14 de la Constitución Federal debe interpretarse en el sentido de que las autoridades administrativas, previamente a la emisión de cualquier acto que implique privación de derechos, respetando los procedimientos que lo contengan, tiene la obligación de dar oportunidad a los agraviados para que expongan lo que consideren conveniente en defensa de sus intereses. Lo anterior implica que se otorgue a los afectados un término razonable para que conozcan las pretensiones de la autoridad y aporten las pruebas legales que consideren pertinentes para defender sus derechos".

"AUDIENCIA, GARANTÍA DE. SU CUMPLIMIENTO EN MATERIA ADMINISTRATIVA.- En materia administrativa en general, y especialmente en materia agraria, la garantía de audiencia que establece el artículo 14 constitucional, debe interpretarse en el sentido, no de la exigencia de un juicio previo ante los tribunales establecidos, sino que las autoridades administrativas, previamente a la emisión de cualquier acto que implique privación de derechos, respetando los procedimientos que lo condicionan, tiene obligación de dar oportunidad al agraviado para que exponga lo que considere conveniente en defensa de sus intereses, aun cuando la ley que rija el acto no establezca tal garantía; basta que sea consagrada en la Constitución General de la República...".

Finalmente, la *garantía de audiencia* es tan vital e importante que no existe la posibilidad de que en nuestro país se expida, por parte de cualquier poder, algún acto privativo a cargo de los particulares, sin que éste, antes o después, haya sido escuchado por

la emisora o por cualquier otra autoridad; de lo contrario el acto expedido en contravención a esta garantía será definitivamente ilegal e inconstitucional. Es prudente aclarar que existen algunas excepciones a la garantía en comento, las cuales por cierto no pueden estar contenidas en las Leyes, sino solamente en la propia Constitución, tal es el caso de la *expropiación*, consagrada en el artículo 27 segundo párrafo y, el artículo 33 que se refiere a los "extranjeros perniciosos".

4.2- LITIGIO, PROCESO, PROCEDIMIENTO Y JUICIO.

Mucho se ha especulado a cerca del significado de las palabras *Litigio, Proceso, Procedimiento y Juicio*, utilizadas en la jerga o argot jurídico con mucha insistencia como sinónimos por los grandes juristas, tratadistas y aún los Constituyentes y Legisladores; circunstancia que ha generado innumerables discrepancias respecto de la interpretación que debe darse a las normas que las poseen; (tal es el caso del artículo 238 fracciones II y III del CFF en la materia fiscal, hecho que nos orilló a desarrollar el tema de la presente tesis). Consecuentemente, creemos que resulta de vital importancia delimitar y diferenciar plenamente el verdadero significado de las referidas palabras, con lo cual entenderemos el verdadero espíritu de las Leyes que las posean, evitando así, dentro de lo posible, controversias suscitadas por la interpretación subjetiva de tales fonemas. En el presente tema trataremos de evidenciar las diferencias de cada una de las 4 palabras citadas, ya que consideramos que su significado es totalmente identificable, debido a los atributos propios de cada una; no sin antes especificar que tal distinción la realizamos basándonos en las obras de los profesores Gómez Lara y Alcalá-Zamora y Castillo.

1.- *LITIGIO*. Significa según el tratadista Camelutti "el conflicto de intereses calificado por la pretensión de uno de los interesados y por la resistencia del otro"⁴. Asimismo, el profesor Alcalá-Zamora y Castillo lo define como "el conflicto jurídicamente trascendente, que constituye el punto de partida o causa determinante de un proceso, de una autocomposición o de una autodefensa"⁵.

Las anteriores definiciones nos muestran algunos elementos valiosos; todo *litigio* se compone del enfrentamiento de pretensiones que surge entre dos o mas personas, por lo cual se llama calificado; luego, si por *pretensión* entendemos la exigencia de la subordinación del interés ajeno al interés propio, es incuestionable que para que surja o se presente un *litigio*, debe existir necesariamente el deseo de una o varias personas, de que su interés o intereses prevalezcan sobre el de otro u otros sujetos, los cuales, a su vez, se resisten a tal sumisión por una u otra circunstancia. Esta característica nos permite afirmar validamente que la voz *litigio* es la que, de las cuatro, posee un sentido menos relacionado con lo

⁴ Citado por el profesor GÓMEZ LARA, Cipriano: "Teoría General del Proceso". Octava edición. Editorial Harla. México 1992. p. 2.

⁵ ALCALÁ-ZAMORA y CASTILLO, Niceto: "Proceso, Autocomposición y Autodefensa". Decimosegunda edición. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. México 1985. p. 18.

"procesal", ya que es la mas amplia; en virtud de que todo *proceso* implica necesariamente la existencia de un *litigio*, pero no todo *litigio* implica la existencia necesaria de un *proceso*, pues puede suceder que litigios que se presenten en la sociedad no sean elevados a un grado procesal y se diriman antes de tal suceso, o sea, entre los interesados sin la intervención de un tercero. Según el profesor Gómez Lara (op. cit. p. 3) existen dos formas de evitar, por parte de los interesados, la elevación a grado procesal de los litigios que surjan y en los que intervengan; la *primera*, a través de la celebración de acuerdos de voluntades (contratos), en los cuales los interesados en conflicto o litigio, ceden una parte de sus pretensiones, logrando un equilibrio entre sus fuerzas y; la *segunda*, consiste en la subordinación forzada del interés que una parte exige a la otra, a través de la comisión de actos tipificados como delitos, o sea, uno de los interesados "rompe" con el equilibrio de intereses que hasta entonces había, de una manera unilateral y violenta, afectando con su proceder, de la misma forma, los intereses de sus contrapartes.

2.- **PROCESO.** En toda sociedad humana es innegable que por razones lógicas se presenten conflictos de intereses entre sus habitantes (*litigios*), los cuales pueden ser resueltos por las propias partes interesadas o bien, utilizando la ayuda de un tercero investido de fuerza pública y legal para dirimir esas controversias, en cuyo caso estaremos ante la presencia de un *litigio elevado a grado de proceso*, en virtud de que las partes en conflicto fueron incapaces de terminar con sus diferencias.

Establece el profesor Rivera Silva que "el proceso se caracteriza por su finalidad jurisdiccional compositiva del litigio..., es esencialmente teleológico"⁶; por su parte el maestro Gómez Lara (op. cit. p. 291) establece que "el proceso es, pues, un conjunto de procedimientos, entendidos éstos, como un conjunto de formas o maneras de actuar"; asimismo, el maestro Acosta Romero sostiene que "proceso es el conjunto de actos realizados conforme a determinadas normas, que tienen unidad entre sí y buscan una finalidad, que es la resolución de un conflicto, la restauración de un derecho, o resolver una controversia preestablecida, mediante una sentencia"⁷; este mismo autor se refiere a la definición dada por Calamandrei, para quien *proceso* significa una serie de actos coordinados y regulados por el Derecho Procesal, a través de los cuales se verifica el ejercicio de la jurisdicción.

En este orden de ideas, es fácil percatarnos de que la noción de la palabra *proceso* implica la existencia anterior de un conflicto de intereses que no fue solucionado por las partes interesadas, por lo que su única finalidad es la de dar por concluido o terminar con el *litigio* que se ha presentado. Cuando se ha elevado la resolución de un *litigio* a nivel de agotar un *proceso*, implica necesariamente que las partes han decidido ingresar a una etapa eminentemente jurisdiccional y jurídica, en la que será, según nuestro sistema de derecho, un órgano distinto y ajeno a las partes en *litigio* el que tramitará, decidirá y resolverá la controversia, mediante la sustanciación de un *proceso* y la aplicación de la ley general al

⁶ Citado por el maestro ALCALÁ-ZAMORA y CASTILLO, Niceto. op. cit. p. 115.

⁷ ACOSTA ROMERO, Miguel: "Teoría General del Derecho Administrativo". 1º Curso. Decimoprimer edición. Porrúa S.A. México 1993. p. 775.

caso concreto; *proceso* que a su vez, se encontrará compuesto por dos partes *el procedimiento y el juicio*.

Sobre el particular el profesor Nava Negrete señala que: "Todo proceso es un procedimiento, implica siempre un conducto que se revela en un conjunto o serie de actos procedimentales coordinados, conformados por la finalidad que persiguen y que en proceso siempre es la voluntad de la ley, que es en lo que consiste el acto jurisdiccional de la sentencia y con la que se reviste a la justicia. Así que no todo procedimiento es un proceso, solo aquel que tiende a asegurar la observancia de las normas que regulan las relaciones jurídicas... En suma, proceso es función y estructura, o sea vía jurisdiccional y procedimiento"¹.

3.- **PROCEDIMIENTO.** Al referirse al significado de esta palabra el profesor Rivera Silva (citado por Alcalá-Zamora y Castillo. op. cit. p. 115) manifiesta que el *procedimiento* "se reduce a ser una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser el de un *proceso* o el de una fase o fragmento suyo... y su noción es esencialmente formal"; por otra parte, el maestro Acosta Romero (op. cit. 1er. Curso. p. 775) define al *procedimiento* como "un conjunto de actos realizados conforme a ciertas normas para producir un acto"; finalmente, el profesor Gabino Fraga² expresa que "ese conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo es lo que constituye el procedimiento administrativo".

Las definiciones anteriores nos muestran que efectivamente, el *procedimiento* resulta ser una parte del *proceso*, el cual a su vez puede estar compuesto de uno o varios *procedimientos* (ya que todo conjunto de actos relacionados o vinculados entre sí para lograr un fin determinado, constituirán irremediamente un *procedimiento*). Sin embargo, al igual que sucede con el *litigio*, todo *proceso* implica necesariamente la existencia de un *procedimiento*, empero, no todo *procedimiento* implica necesariamente la existencia de un *proceso*; por lo que el maestro Gómez Lara (op. cit. p. 291) concluye lo siguiente: "pensamos que un *procedimiento* es procesal si se encuentra dentro del *proceso* y posee la nota o característica de proyectividad que identifica a los actos procesales. Por lo tanto, un *procedimiento* es procesal, cuando está eslabonado con otros, todos ellos ocurridos dentro del conjunto de actos configurativos del *proceso*, y que son actos provenientes de las partes, del órgano jurisdiccional y de los terceros ajenos a la relación sustancial, y los cuales se enfocan, o proyectan, hacia un acto final de aplicación de una ley general a un caso concreto controvertido para dirimirlo o resolverlo". La transcrita conclusión nos muestra que para que un *procedimiento* sea considerado como parte de cualquier *proceso*, es requisito indispensable que la vinculación de sus actos se encamine a la resolución de cualquier *litigio*; actos que a grandes rasgos son, de acuerdo a nuestra legislación, la demanda, el emplazamiento, la contestación a la demanda, la fase o etapa probatoria y los alegatos; consecuentemente podemos concluir validamente que el *procedimiento*, a nuestro juicio, es

¹ Citado por el profesor DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto: "Elementos de Derecho Administrativo". 1er. Curso. Editorial Limusa. México 1986. p. 160.

² FRAGA, Gabino: "Derecho Administrativo". Trigesimosegunda edición. Porrúa S.A. México 1993. p. 255.

la parte del *proceso* que se encuentra destinada a dotar al órgano jurisdiccional de los elementos necesarios e indispensables para que emita su "juicio" o resolución; es decir, el *procedimiento* en este caso equivaldrá a la etapa de "instrucción" del *proceso*.

Nos llama la atención que el propio maestro Gómez Lara (op. cit. p.370) de una forma acertada menciona que en nuestro sistema jurídico se encuentra contemplada la existencia, de forma cada vez mas común, de "*procedimientos paraprocesales*", los cuales como su nombre lo indica, están establecidos al margen o cerca de los *procesos*. El propio autor señala que son 4 los *procedimientos paraprocesales*; a saber:

a).- *El Arbitraje*: Es el mas genuino de los *procedimientos paraprocesales* y consiste en la resolución de *litigios* por parte de un "juez privado" y no de algún órgano determinado del Estado; según Gómez Lara (op. cit. p. 371) es el fenómeno mas cercano a lo procesal y jurisdiccional, empero, en rigor no constituye un verdadero *proceso* judicial "porque no hay por parte del árbitro, el desempeño de una genuina y verdadera función jurisdiccional, como la que cumple exclusivamente el Estado, investida de la potestad de imponer, aún contra la voluntad de los pleiteantes, el sentido de la resolución por cuyo medio termine el *proceso*". Esta observación no hace mas que corroborar el sentido y alcance de la garantía de audiencia, la cual solamente permite que sean órganos o tribunales expresamente creados por las Leyes los que resuelvan *litigios* que se susciten en la sociedad; prohibiendo la práctica de esta posibilidad a los particulares; sin embargo, existe la posibilidad en otros sistemas jurídicos de que los interesados acudan a resolver sus controversias, no con algún órgano estatal, sino con un tercero particular al que ellos mismos elija. En nuestro país, existe la posibilidad de que se presente un *arbitraje*, pero no con un particular, sino con instituciones gubernamentales, tal es el caso de la PROFECO, la cual no obliga a los contendientes a acudir ante ella a resolver sus *litigios*; empero, una vez que los pleiteantes se han sometido al *procedimiento arbitral* que ante ella se ventila, la resolución que emita será obligatoria para las partes interesadas.

b).- *Impugnación Administrativa*: Al referirnos a este *procedimiento paraprocesal*, nos referimos también al campo de los recursos, las reconsideraciones y en general a todo acercamiento que el gobernado tenga con las autoridades administrativas, tendiente a combatir el contenido o expedición de determinado acto emitido por las propia autoridad a la que se dirigen o a su superior jerárquico. En nuestra legislación existen infinidad de estos *procedimientos paraprocesales*, denominados Instancias y Recursos Administrativos; los cuales por cierto analizaremos en los siguientes temas.

c).- *Procedimientos seguidos a manera de proceso jurisdiccional, pero sustraídos de la jurisdicción judicial*. Debido a la coordinación de poderes que en nuestros tiempos es muy común (ver Capitulo I de la presente tesis), no es facultad exclusiva del Poder Judicial tramitar o ventilar *procesos* jurisdiccionales, sino que también los restantes dos poderes (Ejecutivo y Legislativo), en casos especiales y específicos, pueden hacerlo; tal es el caso de las JFCA y el TFCA que estando adscritos a la STPS emiten laudos, ventilando *procedimientos paraprocesales*; asimismo, el TFF adscrito a la SHCP que emite sus fallos siguiendo un *proceso* con las mismas características. Sobre este punto manifiesta el maestro Alcalá-Zamora y Castillo (op. cit. p. 174) que "dentro de organismos de justicia paritaria, el puesto de juez imparcial sea ocupado por un funcionario administrativo o por un delegado

gubernativo, se trata de procesos sustraídos por razones mas o menos atendibles a la jurisdicción judicial ordinaria, para transferirlos a una jurisdicción gubernativa o administrativa especial".

d).- *Procedimientos paraprocesales no estatales*. El maestro Gómez Lara (op. cit. p. 372) al referirse a este tema, expresa que dichos *procedimientos* son los procesos que se ventilan para dirimir las controversias o *litigios* que se generan dentro de determinadas organizaciones profesionales, deportivas, políticas, sindicales, religiosas, etc.; las cuales son aplicables únicamente a sus agremiados, sin afectar en lo mas mínimo a personas ajenas a ellos.

4.- **JUICIO**. Dejamos establecido en párrafos anteriores que el *juicio*, al igual que el *procedimiento*, están contenidos o forman parte del *proceso* jurisdiccional. La palabra *juicio* implica la existencia de un mecanismo del pensamiento a través del cual se afirma o se niega algo de algo, que puede ser verdadero o falso y esta estructurado por "el sujeto que es el objeto del juicio; el **predicado** que es lo que se afirma o se niega del sujeto y; la **cópula** que es lo que establece que lo pensado en el predicado es propio o no del objeto del juicio"¹⁰; por lo que corresponde y proviene de la lógica aristotélica que toma en cuenta una **premisa mayor** que enfrenta a una **premisa menor**, obteniendo así una **conclusión**.

Ahora bien, en el campo jurídico por *juicio* se debe entender el razonamiento mental que realiza el juzgador, siguiendo los pasos de un *juicio lógico*, para resolver el caso concreto que se ha sometido a su consideración, o sea, el *juicio* equivaldrá a la parte del proceso en que el órgano jurisdiccional emite la resolución o sentencia para terminar con el *litigio*, tomando en consideración todos los antecedentes aportados por las partes en la etapa de instrucción o de *procedimiento*. El maestro Gómez Lara señala lo siguiente al referirse al *juicio*: "Por lo que se refiere al proceso, resulta que la mencionada segunda parte que llamamos juicio es, en este sentido, un verdadero juicio lógico, que se actualiza en el momento de dictar la sentencia, en cuya estructura están presentes la premisa mayor, la premisa menor y la conclusión. La premisa mayor es la norma general, la premisa menor es el caso concreto sometido a la consideración del tribunal y, la conclusión, es el sentido de la sentencia"¹¹.

En suma, de todas las definiciones anteriores podemos desprender que los conceptos y significados de las palabras *litigio*, *proceso*, *procedimiento* y *juicio*, están plenamente identificados e implican cosas totalmente diferentes, aunque todas ellas ligadas al ámbito procesal, jurídico y jurisdiccional.

4.3.- LAS INSTANCIAS ADMINISTRATIVAS.

Al referimos al tema de la *garantía de audiencia* en el primer tema del presente Capitulo, dejamos establecido que es una de las mas importantes que consigna nuestra

¹⁰ D. P. GORSKI y P. V. TAVANTS: "Lógica". Editorial Grijalvo S.A.. Decimosexta edición. México 1986. p. 90.

¹¹ GÓMEZ LARA, Cipriano: "Derecho Procesal Civil". Editorial Harla. Quinta edición. México 1991. p. 4.

Constitución y, que a través de los años se ha ido expandiendo de manera tal que en la actualidad abarca a todos los actos estatales que sean privativos de los derechos de los gobernados, independientemente del poder o del órgano que lo expida. Asimismo, dejamos claro que la citada garantía no solo se limita a obligar a las autoridades a conceder al particular posiblemente afectado con la emisión del acto, la oportunidad de ser oído después de la citada expedición, sino que tal oportunidad debe concederse aún antes de la propia emisión. Sobre el particular el profesor Burgoa (op. cit. p. 549) indica lo siguiente: "No debe confundirse la preexistencia de la oportunidad legal defensiva al acto de privación, con la impugnabilidad de éste mediante recursos que consignan las leyes normativas de dicho acto. En el primer caso, es evidente que se observa la garantía de audiencia; mientras que en el segundo, se deja de acatar, en virtud de la anterioridad del acto privativo a la oportunidad de defensa, la cual no se deducirá como previa, sino como posterior a dicho acto a través del medio de impugnación que legalmente se establezca. En puridad constitucional, cuando una ley administrativa faculte a la autoridad de que se trate para realizar actos de privación en perjuicio del gobernado; sin consagrar un procedimiento defensivo previo, se estará en presencia de una violación a la garantía de audiencia, aunque la propia ley estatuya recursos o medios de impugnación del mencionado acto".

Las reflexiones anteriores, nos muestran que en toda legislación debe existir regulada la forma con que los particulares cuentan para ser escuchados por las autoridades antes de que se expida el acto privativo y no solamente después; desafortunadamente, en la mayoría de las legislaciones administrativas en vigor solamente se contemplan medios de impugnación que pueden agotar los particulares en contra de actos de autoridad ya expedidos y notificados, pero pocas son las que contemplan la posibilidad de que éstos (los gobernados) sean escuchados y participen con las propias autoridades antes de que se emita el acto. Por otra parte, la acertada observación del maestro Burgoa nos permite concluir que la participación que se pudiera concederse a los particulares antes de que se expida y notifique el acto privativo, no constituye propiamente un medio de impugnación, ya que no existe aún determinado acto concreto de autoridad que lesione sus derechos y que, por ende, sea susceptible de ser impugnado o combatido. Comúnmente, a la "participación" de los gobernados antes de que las autoridades administrativas facultadas para expedir actos privativos, lo hagan, se les ha asignado el nombre genérico de "*Instancias Administrativas*", las cuales por cierto no constituyen propiamente un medio de impugnación; sin embargo, han sido establecidas dentro de los textos legales (muy pocas veces), para salvaguardar la *garantía de audiencia* consagrada en el artículo 14 Constitucional. En este orden de ideas, es válido concluir que las instancias administrativas son agotadas por el gobernado antes de que sea emitido el acto de autoridad, con la finalidad de evitar, en lo posible, la inminente emisión del mismo.

A continuación, en el presente subtema mencionaremos brevemente, de forma enunciativa y no limitativa, algunas "*instancias*" contempladas en diversas legislaciones administrativas.

1.- *Código Fiscal de la Federación*. En el Capítulo anterior al referimos a las "*facultades de comprobación de las autoridades fiscales*", dejamos establecidos que su única finalidad es la de verificar que efectivamente los contribuyentes han cumplido

cabalmente con las disposiciones y obligaciones fiscales; por otro lado, los gobernados afectados, también estarán ansiosos de demostrar a las autoridades el cabal cumplimiento que han realizado a sus obligaciones legales, aún antes de que concluya el acto de molestia. Esta posibilidad se encuentra contenida en el artículo 46, fracción IV, segundo párrafo del CFF, que constituye el ejemplo más común de las *instancias administrativas*; dicho precepto en la parte conducente establece que: "En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir cuando menos quince días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones". El antecedente del transcrito artículo 46 lo encontramos en el Recurso de Inconformidad que fue regulado por el antiguo texto del artículo 54 del CFF (antes de su modificación vigente a partir del año de 1990, a través de la cual dicho Recurso fue suprimido y en su lugar se adicionó, en la parte conducente del transcrito artículo 46, una figura similar).

A grandes rasgos la novedosa figura del artículo 46 consiste en que durante los 15 días después de levantarse la última acta parcial y, hasta en tanto no se levante el acta final, el contribuyente visitado tiene el derecho y la oportunidad de hacer valer lo que considere necesario (aportando libros, registros, papeles, etc., en calidad de prueba) en contra de los hechos y omisiones asentados en dicha última acta parcial por los visitadores; por tanto, al momento de levantarse el acta final de auditoría los visitadores tiene la obligación de tomar en cuenta las manifestaciones que hayan hecho valer el visitado. La finalidad de esta "instancia", que no constituye un medio de impugnación propiamente dicho, es la de conceder al particular la *garantía de audiencia* a su favor, para que manifieste lo que a su derecho convenga en contra de las observaciones que los auditores realizaron; para que a su vez éstas, no puedan servir de base y trascender como antecedentes de la posible emisión del acto de autoridad que determine diferencias en el pago de contribuciones a su cargo.

2.- Ley del Impuesto Sobre la Renta. Otra instancia administrativa se encuentra regulada en el artículo 75, fracción II de la LISR que es aplicable en los casos en los que las autoridades fiscales con motivo de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente verificado declaró erogaciones o gastos superiores a los ingresos que obtuvo en un año de calendario; por lo que dichas autoridades le notificarán al particular esta observación y, a partir de entonces éste cuenta con un plazo de 20 días en los que informará por escrito a la propia autoridad, las razones para inconformarse en contra de tal observación o bien, el origen de tal discrepancia, ofreciendo las pruebas que estime convenientes; de lo contrario, si el verificado no se inconforma o aclara el origen de las observaciones detectadas por las autoridades fiscales, las diferencias entre los egresos y los ingresos declarados por el particular, serán elevadas a ingresos por las autoridades.

3.- Ley Aduanera. Un ejemplo más de las *instancias administrativas* lo encontramos en los artículos 122 y 124 de la Ley Aduanera; los cuales respectivamente establecen el siguiente procedimiento. El artículo 122 citado, se refiere a los casos en los que las autoridades aduaneras al verificar la legal estancia o transporte en territorio nacional de mercancías de procedencia extranjera y detecten alguna irregularidad, iniciarán el PAMA levantando el acta correspondiente (ver artículo 121); una vez concluido el levantamiento de la citada acta, se le entregará una copia al interesado, el cual cuenta con un plazo de 10

días hábiles para manifestar alegatos, ofrecer pruebas y expresar lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos consignados en el acta de inicio del PAMA y evitar la posible emisión del acto que puede, no solo imponerle diferencias a su cargo en el pago de impuestos al comercio exterior, sino incluso sustraer de su propiedad el o los bienes de que se traten. Por su parte, el artículo 124 se refiere a los casos en los que en una visita domiciliaria se encuentre mercancía de procedencia extranjera en posesión del visitado y que éste no haya demostrado su legal estancia en el país; por lo que los auditores procederán al embargo precautorio de dicha mercancía levantando el acta correspondiente, la cual hará las veces de acta final en lo que se refiere al comercio exterior; a partir de la fecha del embargo, el visitado cuenta con un plazo de 10 días hábiles para acreditar la legal estancia en nuestro país de las mercancías embargadas, ofreciendo las pruebas que estime convenientes; después del desahogo de las pruebas ofrecidas por el particular, la autoridad aduanera competente cuenta con un plazo de 4 meses para emitir la resolución correspondiente.

4.- Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente. Fuera de la materia fiscal se encuentra, en otras leyes administrativas, contemplada la existencia de *instancias administrativas*; tal es el caso de la citada Ley, la cual en su artículo 167 dispone: "Recibida el acta de inspección por la autoridad ordenadora, requerirá al interesado, mediante notificación personal o por correo certificado con acuse de recibo, para que adopte de inmediato las medidas correctivas de urgente aplicación, fundando y motivando el requerimiento y para que, dentro del término de diez días hábiles a partir de que surta efectos dicha notificación, manifieste por escrito lo que a su derecho convenga, en relación con el acta de inspección, y ofrezca pruebas en relación con los hechos u omisiones que en la misma se asienten". El precepto transcrito es aplicable en los casos en los que la PFPMA inspecciona a particulares con motivo de la emisión de contaminantes que realizan a la atmósfera; durante esta inspección el personal comisionado tiene la obligación de levantar un acta en la que harán constar los sucesos ocurridos y el resultado de la verificación. El personal actuante enviará una copia de dicha acta a la autoridad ordenadora, la cual después de recibirla y analizarla, notificará al verificado las medidas de seguridad y las correctivas que debe cumplir en forma mas o menos inmediata; éste a su vez, dentro del término de 10 días hábiles está en posibilidad de expresar por escrito lo que a su derecho convenga para desvirtuar lo asentado en el acta de inspección y ofrecer las pruebas que estime necesarias; finalmente, con o sin instancia, la autoridad emitirá dentro de los 30 días siguientes al vencimiento del citado plazo de 10 días, la resolución que corresponda (ver artículo 168).

5.- Reglamento General de Seguridad e Higiene en el Trabajo. Es tan vital la *garantía de audiencia* que no solo se encuentran contenidas *instancias administrativas*, como pudiera pensarse, en las leyes expedidas por el Congreso como hemos visto, sino que inclusive obliga al Ejecutivo Federal, al hacer uso de su facultad reglamentaria (artículo 89 fracción I de la Constitución) a emitir *reglamentos administrativos* que regulen la existencia de dichas *instancias*. Tal es el caso del RGSHT, el cual en sus artículos 262 y 263, principalmente, regula el procedimiento concedido en favor de los gobernados que se sientan afectados con la inspección de alguna autoridad laboral; procedimiento que a grandes rasgos consiste en que cuando alguna autoridad laboral practique cualquier inspección periódica, de verificación o extraordinaria, para comprobar las condiciones

generales de seguridad e higiene de cualquier establecimiento de los particulares, tendrá, el personal comisionado, que levantar un acta en la que asienten los resultados de la inspección; acta que remitirán a la autoridad competente, la cual después de verificarla y valorarla, deberá de emplazar al inspeccionado para que cumpla las observaciones que se hayan detectado; por su parte el inspeccionado después de recibir el emplazamiento de la autoridad, cuenta con un plazo de 10 días hábiles para comparecer a las oficinas de ésta y alegar lo que a su derecho convenga, oponiendo las defensas y excepciones que estime convenientes. Una vez desahogadas las pruebas ofrecidas por el inspeccionado en su comparecencia, la autoridad tendrá que emitir su resolución dentro de los 40 días siguientes.

En suma, consideramos necesaria la incursión de un número mayor de *instancias administrativas*, tanto en las leyes como en sus reglamentos, con las cuales los particulares puedan, antes de ser afectados directamente con la expedición de determinado acto de autoridad, ser escuchados para evitar, en lo posible, tal emisión. Desafortunadamente, en la práctica lo expresado por los particulares en dichas *instancias* no es tomado en cuenta por las autoridades respectivas, por lo que no logran su objetivo y siempre se emite el acto respectivo; no logrando en lo mas mínimo el objeto que se busca con su establecimiento.

4.4.- LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Cuando se aborda el tema de los *recursos administrativos* desde cualquier punto de vista, se incursiona en uno de los temas mas polémicos y abundantes que hay en nuestro sistema jurídico, debido a su vasto número y características específicas que cada ordenamiento legal contempla. Asimismo y toda vez que existe la imperiosa necesidad de que en nuestro régimen jurídico se contemple la posibilidad de un control de legalidad de los actos de autoridad, con el fin de constatar que éstos (los actos) se encuentran expedidos de acuerdo y conforme a los preceptos legales aplicables, para que los gobernados que se consideren afectados puedan contar con una adecuada protección de su esfera jurídica; en diversas legislaciones se han creado y regulado este tipo de recursos que constituyen propiamente un *medio de impugnación* para combatir actos de autoridad expedidos y notificados a los particulares. Debido a estas y otras características mas, los estudiosos del derecho han dedicado siempre una mención específica a estos medios de defensa; tal y como lo veremos a continuación.

El maestro Gabino Fraga (op. cit. p. 435) define a los recursos administrativos como "un medio legal del que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo"; por su parte el maestro Serra Rojas lo define señalando: "El recurso administrativo es un medio ordinario de impugnación y directo de defensa legal que tienen los gobernados afectados, en contra de un acto administrativo que lesione su esfera jurídica de derechos o intereses, ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule, reforme o modifique, una vez comprobada la ilegalidad o inoportunidad del acto, restableciendo el orden jurídico violado, en forma

económica, sin tener que agotar un procedimiento jurisdiccional¹²; asimismo el maestro De la Garza¹³, se refiere, en una de sus ponencias, a la definición sostenida por el Mag. de la SSTFF García Cáceres, quien sostiene que este tipo de recursos "son los medios de impugnación con que cuentan los gobernados que resulten ilegalmente afectados en su esfera jurídica por actos de autoridades administrativas, para procurar obtener mediante un procedimiento legalmente establecido que la propia autoridad que emitió ese acto o su superior jerárquico, lo revoque o modifique, restableciendo el orden jurídico violado"; igualmente, Margain Manatou expresa que el recurso administrativo es "todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida"¹⁴; finalmente el destacado postulante Ortiz Hidalgo, define a estos recursos como "aquellos medios con que cuenta el particular, ya sea persona física o jurídica colectiva, para obligar a la Administración Pública... a cumplir con las garantías de audiencia y legalidad previstas en los artículos 14 y 16 Constitucionales"¹⁵.

Al igual que se han expresado innumerables conceptos de los *recursos administrativos*, los tratadistas han elaborado un sinnúmero de *clasificaciones* de los mismos. Es por este motivo que a continuación veremos brevemente las que a nuestro juicio son las más significativas.

1.- Según De la Garza (op. cit. p. 27) el Mag. García Cáceres clasifica a los recursos administrativos de la siguiente forma: A).- Los que determinan la definitividad del acto para ser impugnados jurisdiccionalmente, que son: a).- De agotamiento obligatorio y, b).- De agotamiento optativo. B).- Los que consideran la autoridad ante la que deben presentarse o la que debe resolverlos; que son: a).- De reposición o gracioso, intentado y resuelto por la misma autoridad que emitió el acto y, b).- De alzada o jerárquico, interpuesto y resuelto por el superior jerárquico de la autoridad que emitió el acto. C).- Los que permiten impugnar cualquier tipo de actos y los que solo se refieren a actos especiales o a la resolución de otro recurso.

2.- Según Serra Rojas (op. cit. Tomo II, p. 637), la doctrina Española divide a los recursos administrativos en tres; a saber: A).- *Recursos Ordinarios*, que son los no establecidos para casos especiales y son admisibles siempre que no exista un precepto que lo prohíba; B).- *Recursos Especiales*, que como su nombre lo indica, solo proceden en casos o hipótesis singulares y; C).- *Recursos Excepcionales*, que son los que se dan en supuestos

¹² SERRA ROJAS, Andrés: "Derecho Administrativo". Decimoquinta edición. Tomo II. Porrúa S.A. México 1992. p. 631.

¹³ DE LA GARZA, Sergio Fco.: "Recursos Administrativos". Ponencia contenida en el libro "Justicia Administrativa". Editorial Trillas. México 1987. p. 26.

¹⁴ Citado por el Lic. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl: "Derecho Fiscal". Segunda edición. Editorial Harla. México 1992. p. 249.

¹⁵ ORTIZ HIDALGO, Luis: "Unificación de los Recursos Administrativos". Obra Conmemorativa de los 45 años del TFF. Tomo IV. México 1985. p. 841.

especialísimos contra actos administrativos firmes.

3.- Según Nava Negrete los recursos administrativos pueden dividirse en dos grupos, "los que conoce y resuelve la autoridad autora de los actos impugnados y los que conoce y resuelve una autoridad diversa, que puede ser la jerárquicamente superior a la que dictó el acto reclamado o un órgano administrativo especial"¹⁶.

No podía faltar la mención de los principales *elementos* que todo recurso administrativo debe poseer; los cuales son: 1.- Una resolución administrativa notificada o hecha del conocimiento del recurrente, en contra de la cual se interpondrá precisamente el recurso; 2.- La resolución debe afectar un derecho o el interés jurídico del recurrente; 3.- La existencia de la autoridad que resolverá el recurso; 4.- Un plazo para la interposición del recurso; 5.- Cumplir con determinadas formalidades para su procedencia; 6.- Cumplir con la tramitación del *procedimiento* fijado por la ley; 7.- Obligación de la autoridad que lo resuelva de emitir una nueva resolución que sustituya a la recurrida y; 8.- Contemplar la tramitación de la suspensión del acto recurrido.

Asimismo, el profesor Humberto Delgadillo¹⁷ señala en su obra que los *recurso administrativos* deben estar sujetos a determinados *principios*, tales como:

1.- *Principio de Legalidad Objetiva*: Que consiste en que los recurso además de procurar la protección de los intereses de los administrados, tienen que verificar la legalidad y justicia en el funcionamiento de la administración.

2.- *Principio de Oficialidad*: Que consiste en que si bien es cierto el procedimiento inicia a petición de parte, su impulso debe hacerlo de oficio la autoridad.

3.- *Principio de la Verdad Material*: Que obliga a las autoridades a considerar, no solo lo alegado por el recurrente, sino todos los elementos que considere necesarios para emitir su resolución lo mas justa posible.

4.- *Principio de Informalidad*: Que consiste fundamentalmente en que los recursos administrativos, para su procedencia deben establecer el mínimo de los requisitos, existiendo la posibilidad de que el escrito que sea oscuro o irregular, sea subsanado por el interesado en determinado plazo.

5.- *Principio de debido Proceso*: Que consiste en que el procedimiento debe satisfacer las formalidades esenciales y cumplir con lo dispuesto por los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Pudiéramos continuar explicando muchas mas características de estos complejos medios de impugnación, pero resultaría, además de prolijo, poco trascendente para lograr el objeto de la presente tesis; por lo que en los siguientes subtemas abarcaremos algunos de sus mas significativos ejemplos, regulados en diversos ordenamientos administrativos; limitándonos a su vez a aquellos que tienen por objeto y finalidad, la de verificar la legalidad de determinado acto administrativo de autoridad, pudiendo ésta (la propia autoridad) al resolverlo, modificarlo, revocarlo o confirmarlo.

¹⁶ Citado por DE LA GARZA, Sergio Fco. *Derecho Financiero Mexicano*. op. cit. p. 759.

¹⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto: "Elementos de Derecho Administrativo". 2º Curso. Editorial Limusa. México 1989. p. 185.

4.4.1.- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Es el *Recurso de Revocación* contemplado en el CFF, uno de los mas importantes y significativos de los existentes, ya que a nadie escapa que las disposiciones del citado Código son aplicables en forma supletoria o defectiva, para todas las demás disposiciones fiscales; es decir, el *recurso de revocación* del CFF será aplicable a todas las leyes fiscales, siempre y cuando en éstas no se contemple y regule en forma especial la tramitación de otro recurso diverso; luego, es sumamente importante conocer a grandes rasgos su *procedimiento*. El *Recurso de Revocación* se encuentra regulado en el Título V, Capítulo I, del CFF (artículos 116 a 133); por lo que serán estos preceptos en los que nos basaremos para exponer el presente subtema.

El artículo 116, fracción I establece que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal procederá el *Recurso de Revocación*; siempre y cuando (artículo 117) en dichos actos: a).- Se determinen contribuciones o accesorios; b).- Se niegue la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley y; c).- Siendo diversas a las anteriores, dicten las autoridades aduaneras. Consecuentemente, si el contenido de cualquier acto no es alguno de los anteriores, **legalmente no procederá** el recurso referido; asimismo, este medio de impugnación es **optativo y no obligatorio**, por lo que queda a libertad del afectado agotarlo o no, antes de acudir a la vía jurisdiccional (artículos 120 y 125).

Ahora bien, si el interesado decidió agotar este medio de impugnación, deberá de satisfacer determinados requisitos formales de procedencia, debiendo presentar el escrito respectivo ante la **autoridad que emitió el acto recurrido**, en un plazo no mayor de 45 días hábiles, contados a partir de que surta efectos la notificación del acto que pretenda impugnar (artículo 121); escrito que debe contener los siguientes requisitos (artículos 122 y 123):

1.- Especificar el nombre, razón o denominación social del recurrente; su *domicilio fiscal* y su clave del RFC (lo anterior para fijar la competencia de la autoridad fiscal que resolverá el recurso); asimismo, en caso de que se promueva en representación de alguna persona moral, el recurrente deberá acompañar el testimonio notarial con el que acredite su personería.

2.- Señalar la autoridad a la que se dirige el recurso (debe ser la misma que emitió el acto recurrido) y el propósito de éste (sin duda debe ser que ser *revoque o modifique la resolución recurrida*).

3.- Si así lo desea el recurrente, puede señalar un domicilio para oír y recibir notificaciones (puede ser el propio *domicilio fiscal* o uno diverso) y las personas que autorice para recibirlas (no es necesario que sean profesionistas).

4.- Acompañar al escrito correspondiente, el documento en el que conste el *acto recurrido* y su constancia de notificación, salvo que el promovente manifieste bajo protesta de decir verdad que esta última no la recibió o bien, que se realizó por correo (lo anterior para determinar si el recurso se interpuso dentro del plazo legal). En este caso es prudente aclarar que la ley no distingue sobre si el documento en el que conste el acto recurrido debe ser el original, copia certificada o fotocopia simple, por lo que a nuestro juicio, legalmente

puede acompañarse tal documento en cualquiera de las tres referidas presentaciones; sin embargo, en la práctica, en una forma absurda, las autoridades fiscales siempre exigen la aportación del documento original y si no se aporta, desechan el medio de impugnación, obligando al recurrente a agotar la vía jurisdiccional para que, después de un juicio en el que obtengan resolución favorable varios meses después, se ordene a la autoridad a admitir a trámite el recurso que previamente desechó, toda vez que la ley no exige la exhibición del documento original; consecuentemente, es aconsejable que si desde un principio se posee el acto impugnado en original, así se acompañe, para evitar la posible dilación del *procedimiento*; no obstante, si el recurrente no cuenta con dicho original, válidamente puede presentar su recurso acompañando copia certificada o aún simple del acto de que se trate, corriendo el riesgo que hemos referido.

5.- Expresar los *agravios* que le cause al recurrente el acto combatido. En la práctica en muchas ocasiones, los recurrentes se limitan a señalar en su escrito del recurso que el acto combatido les causa agravio por contravenir diversos preceptos legales, omitiendo especificar las causas por las cuales considera la existencia efectiva de tal agravio, o bien, en el capítulo de "hechos" enuncian a su vez los agravios que les causa el acto combatido; empero, en cualquiera de los dos casos anteriores las autoridades fiscales desechan los medios de impugnación de que se traten, argumentando que no existe expresión de agravios. No obstante consideramos que, en el primero de los casos la actuación de la autoridad es apegada a derecho, pues efectivamente el recurrente legalmente no expresó agravio alguno que le causa el acto recurrido (sobretudo que para que un *agravio* sea considerado como tal debe poseer 3 elementos fundamentales: a).- Citar el o los artículos que se contravinieron con la emisión del acto combatido; b).- Explicar brevemente en que consiste la hipótesis normativa contenida en tales preceptos y; c).- Explicar los motivos por los cuales se considera que el caso concreto encuadra o no, según sea el caso, dentro de los supuestos previamente referidos¹⁴); por lo que hace al *segundo* de los supuestos, creemos que la actuación de la autoridad sería ilegal, pues a pesar de que el recurrente no destinó en el texto de su escrito un capítulo específico para enunciar los agravios respectivos, lo cierto es que éstos se encuentran inmersos dentro del capítulo de "hechos"; luego, la autoridad deberá atenderlos forzosamente (artículo 132) y.

6.- Expresar los "hechos" controvertidos y aportar las pruebas con que acredite los agravios que expresó.

¹⁴ La SSTFF sentó un criterio en el que dio a conocer los elementos esenciales con que deben contar los *agravios* para ser considerados como tales; dicho criterio se pronunció en la Revisión 657/84 y a la letra establece: "**CONCEPTO DE AGRAVIO. REQUISITOS QUE DEBE REUNIR.**- Para considerar que la demandante ha manifestado un concepto de agravio en contra de la resolución impugnada, debe señalar con precisión la parte de la resolución que lesiona alguno de sus derechos, debiendo mencionar el precepto o los preceptos jurídicos que a su juicio dejó de aplicar o aplicó indebidamente la autoridad demandada, externando asimismo los razonamientos lógico-jurídicos por lo que llegue a la conclusión de que efectivamente existe omisión o indebida aplicación de los preceptos jurídicos aplicables al caso concreto. En consecuencia, si la actora no cumple con estos requisitos y se limita a decir que los artículos invocados por la autoridad no son aplicables, debe confirmarse la resolución por falta de expresión de agravios".

Es prudente aclarar que si el particular no satisface los anteriores requisitos al interponer su recurso, éste será tenido por no interpuesto o bien, las pruebas se tendrán por no ofrecidas si es que no se acompañan (último párrafo del artículo 123).

Por otra parte, el *recurso de revocación* será **improcedente** (artículo 124) cuando se haga valer en contra de actos que: **a).**- No afecten el interés jurídico del recurrente; **b).**- Sean dictados como resolución a otro recurso o bien, en cumplimiento a sentencias jurisdiccionales; **c).**- Hayan sido impugnados ante el TFF (en este caso, no se especifica tiempo, si es antes o después de agotarlo); **d).**- Se consideren como *consentidos*, o sea, que no se impugnaron dentro del término legal; **e).**- Sean conexos a otros que hayan sido impugnados utilizando otro medio de defensa; **f).**- Cuando no se amplie el recurso y se haya impugnado la legalidad de su notificación y; **g).**- Sean revocados por las autoridades.

Si el recurso ha cumplido con todos los anteriores requisitos y no se colocó en alguno de los supuestos de improcedencia, se entenderá que ha sido agotado conforme a derecho y, consecuentemente, las autoridades tendrán la obligación de resolver todos y cada uno de los agravios expresados por el interesado (artículo 132); so pena que de no hacerlo, el afectado puede alegar esta omisión en su favor en una instancia jurisdiccional, con grandes posibilidades de que el resultado sea que el órgano jurisdiccional **obligue** a la autoridad a estudiar los agravios que omitió hacerlo; asimismo, el sentido de la resolución de cualquier recurso de revocación puede ser de **5 formas** (artículo 133); a saber:

I.- Desecharlo por improcedente o sobreseerlo. El recurso puede ser desechado cuando al interponerlo no se satisficieron los requisitos que para su procedencia establece la ley y; podrá ser sobreseído, cuando una vez admitido, se configure alguna de las causales de improcedencia.

II.- Confirmar el acto recurrido. Esta es la forma mas común en que se resuelven los recursos, ya que en un gran número de casos, las autoridades manifiestan que el recurrente no logró desvirtuar la legalidad del acto con los agravios que expresó; es decir, la confirmación de los actos recurridos es sistemática, pues las autoridades en muchas de las veces aún existiendo jurisprudencia de la SCJN o del TFF, confirman su acto, lo que nos hace cuestionar seriamente la viabilidad y conveniencia de agotar este medio de impugnación.

III.- Mandar a reponer el *procedimiento* administrativo. Esta posibilidad es una de las mas delicadas y extremas; pues la autoridad podrá reponer validamente el procedimiento de fiscalización (sea cual fuere) que utilizó para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, a partir del *error* en que incurrió; error que se lo hizo ver el propio contribuyente afectado en su recurso de revocación; por lo cual consideramos que en estos supuesto los *recursos de revocación*, mas que un medio de impugnación, se convierten en un medio de *depuración de procedimiento*, en perjuicio total y absoluto del recurrente que cometió el "error" de haber expresado como agravio, algún incumplimiento que la autoridad fiscalizadora realizó de lo dispuesto por la ley.

IV.- Dejar sin efectos el acto impugnado. En la práctica es sumamente difícil que la autoridad pueda revocar su acto y solo se presenta esta situación, desafortunadamente, en casos especialísimos e inusitados.

V.- Modificar el acto recurrido o dictar otro que lo sustituya. Esta posibilidad se

presenta cuando el recurrente demostró parcialmente la ilegalidad del acto recurrido, por la que la autoridad, revocará la parte ilegal y confirmará la parte no desvirtuada por el interesado; sin embargo, en ocasiones la autoridad modifica y *perfecciona* su acto atendiendo las omisiones que como agravios alegó el interesado, pasando a ser el recurso en estos casos, no un medio de impugnación, sino un medio de *perfeccionamiento de actos*.

4.4.2.- LEY ADUANERA.

El *recurso administrativo* contemplado en la ley aduanera es el mismo que el regulado por el CFF, ya que el artículo 142 de la citada ley nos remite en forma expresa, para la tramitación del recurso de revocación, a las disposiciones de dicho Código, con la salvedad de que en tratándose de la materia aduanera, el agotamiento del citado recurso es obligatorio antes de acudir a cualquier otro medio de defensa ("el recurso de revocación deberá agotarse por el interesado antes de interponer juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación"). Por estos motivos consideramos que no es conveniente ahondar mas sobre este punto.

No obstante lo anterior, en los casos en los que las autoridades aduaneras determinaban diferencias a cargo de los gobernados, éstos en ocasiones acudían directamente a los órganos jurisdiccionales para inconformarse sin agotar previamente el *recurso de revocación*, argumentando que si la ley aduanera remitía a las disposiciones del CFF y éste señalaba que el citado recurso era *optativo*, luego, validamente no era obligatorio agotarlo. Esta situación creó controversias (por una parte el CFF dispone que el recurso es *optativo* y, por la otra, la Ley Aduanera le concede el carácter de obligatorio); surgiendo la duda de que ¿Cuál legislación debe prevalecer?. Sin duda que debe prevalecer la *Ley especial sobre la general*, pero ello generaba otra duda ¿Cuál es la Ley especial y cuál la general?, para algunos la ley especial era el CFF pues en él se regulaban los medios de impugnación; para otros, la ley especial era la ley aduanera, pues ella regulaba todo lo referente al comercio exterior, incluso los medios de impugnación. Esta serie de dudas y criterios disidentes dio como resultado la emisión del criterio que estableció que resultaba obligatorio agotar, antes de acudir a la vía jurisdiccional, el recurso de revocación en tratándose de la materia aduanera; criterio jurisprudencial del 2º TC del 8º Circuito, visible en la GSJF N° 71, para el mes de noviembre de 1993, pp. 76 y 77; cuyo texto indica:

"RECURSO DE REVOCACIÓN, ES OBLIGATORIO AGOTARLO ANTES DE ACUDIR AL JUICIO ADMINISTRATIVO DE NULIDAD (LEGISLACIÓN ADUANERA).- La Ley Aduanera establece que en contra de las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederán los recursos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y que éste, en su artículo 120 al referirse a la interposición del recurso de revocación, prevé que será *optativa* tal interposición para el interesado, antes de acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación; sin embargo, el artículo 142 de dicha ley, establece la salvedad por cuanto a la obligatoriedad de interponer dicho recurso, y estando previsto en la ley especial que lo es la Ley Aduanera, ésta es aplicable frente a la norma general que prevé el diverso Código Fiscal de la Federación, de tal manera que aun cuando la resolución administrativa no proviene de tribunales judiciales, administrativos y del trabajo y emana de un procedimiento seguido a manera de juicio, en el caso no se está frente a la resolución definitiva, para los efectos del amparo, puesto que la recurrida en vía de

amparo indirecto, puede ser revocada, modificada o anulada mediante el recurso de revocación y más aun, a través del juicio de nulidad por el Tribunal Fiscal de la Federación".

4.4.3.- LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS.

El *recurso administrativo* contemplado en la LFRSP también es designado como recurso de revocación y se encuentra regulado del artículo 70 al 76 de dicha ley; por lo que será en estos preceptos en los que nos basaremos.

Las resoluciones que determinen el fincamiento de responsabilidades a cargo de cualquier servidor público, pueden ser impugnadas ante la propia autoridad que fincó la responsabilidad, en un plazo de 15 días hábiles contados a partir de que surta efectos la notificación de la responsabilidad, agotando el recurso de revocación (artículo 71); recurso que se tramitará, a grandes rasgos, de la siguiente forma: 1.- Se iniciará con el escrito que interponga el servidor afectado, en el que expresará los agravios que le cause la resolución; acompañándole copia de la resolución, su constancia de notificación y las pruebas que estime convenientes. 2.- La autoridad acordará la admisión o no del recurso y de las pruebas ofrecidas, las cuales se desahogarán en un plazo de 5 días, susceptibles de ampliarse 5 días mas. 3.- Desahogadas las pruebas la autoridad emitirá su resolución dentro del plazo de 30 días siguientes, notificándola al recurrente.

Es prudente aclarar que con la sola interposición del recurso y del cumplimiento de algunos requisitos, se suspenderán los efectos del acto (artículo 72); asimismo, la interposición de este medio de impugnación es *optativa* para el servidor público (artículo 73), quien puede acudir directamente a la vía jurisdiccional. Por otra parte si la resolución del recurso es confirmando el acto recurrido y ésta queda "firme", la ejecución del acto se llevará inmediatamente; si el servidor público confesare su responsabilidad, la sanción se disminuirá, si procede y; si la resolución es absolutoria de manera "firme", se restituirá al interesado de los derechos afectados, volviendo las cosas al estado en que se encontraban. Como se puede ver, este es un recurso menos formal y mas rápido en su tramitación que cualquiera de los dos vistos con anterioridad.

4.4.4.- LEY DEL SEGURO SOCIAL.

En materia de Seguridad Social también está establecida la existencia de *recursos administrativos*, denominados recursos de *inconformidad*; tal y como se desprende del artículo 274 de la LSS; el cual establece, en su primer párrafo que: "Cuando los patrones y demás sujetos obligados, así como los asegurados y beneficiarios consideren impugnabile algún acto definitivo del Instituto, acudirán en inconformidad, en la forma y términos que establezca el reglamento, ante el Consejo Técnico, el que resolverá lo procedente". La anterior transcripción nos muestra que en la especie nos encontramos ante la presencia de un claro ejemplo en los que el Congreso de la Unión abdica de la facultad que le es propia (legislar) y se la "delega" al Poder Ejecutivo, quien podrá reglamentar el texto legal casi sin limitación alguna, ya que el Legislador, en este caso, ni por lo menos dio las bases a las que el Ejecutivo se sujetaría. Por este motivo es necesario remitimos al texto del

reglamento respectivo.

El reglamento que regula el *recurso de inconformidad* (que por cierto su agotamiento es *obligatorio* antes de acudir a la vía jurisdiccional) en materia de Seguridad Social es el "Reglamento del Artículo 274 de la Ley del Seguro Social"; el cual consta de 28 artículos; que analizaremos brevemente.

El artículo 1º permite la supletoriedad en este caso de las disposiciones del CFF, del CFPC y de la LFT. Por otra parte, el escrito del recurso no se sujetará mas que a los siguientes requisitos (artículo 3º):

1.- Que se interponga dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto recurrido y ante la autoridad que expidió el acto combatido (artículo 4º).

2.- Contener el nombre, razón o denominación social del recurrente y su domicilio; así como el número del registro patronal o cédula de inscripción, según sean patrones o trabajadores, respectivamente.

3.- Citar el nombre de la autoridad que expidió el acto combatido; especificando a su vez, todos los datos de identificación de este último.

4.- Expresar los agravios que le cause el acto recurrido.

5.- Contener la relación de las pruebas que se ofrecen y acompañarlas, así como el testimonio notarial con el que el promovente, en representación de personas morales, acredite su personería.*

Por otra parte, si el escrito adoleciera de alguna irregularidad, la autoridad requerirá por una sola vez al promovente para que la subsane en un plazo de 5 días y, sino lo hace se desechará de plano; asimismo, si el escrito satisface los anteriores requisitos y no adolece de ninguna irregularidad, tendrá que ser admitido por la autoridad, la cual requerirá a las dependencias especiales del IMSS los informes que considere pertinentes, que deberán rendirse en un plazo de 3 días (artículo 11). Igualmente, se pueden ofrecer y admitir toda clase de pruebas, excepto la confesional a cargo de servidores del Instituto (artículos 12 y 13). Concluido el término para la recepción y desahogo de pruebas, se dictará la resolución correspondiente en un plazo no mayor de 30 días, que tendrá que ser aprobada por mayoría de votos del Consejo Técnico o del Consultivo Delegacional, según corresponda (artículos 17, 18 y 19) y serán notificadas al inconforme.

Sin embargo, en términos del artículo 26 del citado reglamento, si el interesado obtuvo una resolución (del recurso de inconformidad) contraria a su intereses, debe acudir forzosamente ante el propio Instituto vía *recurso de revocación* dentro del término de 3 días siguientes a la notificación de la resolución de la inconformidad; revocación que se decidirá de plano. No obstante, en muchas ocasiones si el afectado ya obtuvo una resolución desfavorable a sus intereses emitida por el propio Instituto ¿Tendrá caso agotar un nuevo recurso ante el propio Instituto?; la respuesta lógica es no, por lo que los particulares acudían directamente a la vía jurisdiccional haciendo caso omiso al *recurso de revocación*; empero, en estos casos, la autoridad al contestar las demandas entabladas en su contra, alegaba una causal de improcedencia argumentando que el demandante no agotó un recurso administrativo de carácter obligatorio antes de acudir a la vía jurisdiccional; sin embargo, la H. Segunda Sala de la SCJN en sesión de 30 de agosto de 1993, al resolver el expediente

Nº A.R. 716/93, decretó como **inconstitucional** el recurso de revocación contemplado en el artículo 26 del Reglamento del Artículo 274 de la LSS; argumentando en la parte conducente de su sentencia lo siguiente:

"Del contenido de dichos artículos (274 LSS y 26 del Reglamento) se advierte, como lo afirmó la sociedad recurrente, que el reglamento va mas allá de lo que establece la Ley del Seguro Social, en contravención al artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal. En efecto, al establecer el artículo 26 del Reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social, el recurso de revocación, está introduciendo una instancia adicional no prevista en dicho precepto de la Ley del Seguro Social ni en ningún otro de ésta..."

En consecuencia, resulta evidente que no es obligatorio agotar, antes de acudir a la vía jurisdiccional, el recurso de revocación en materia de Seguridad Social; por lo que los afectados pueden acudir directamente al TFF.

4.4.5.- OTRAS LEGISLACIONES.

Como señalamos en un principio, los *recursos administrativos* se encuentran dispersos a lo largo de un sinnúmero de legislaciones administrativas; por lo que pretender abarcarlos todos sería casi imposible, lo que nos orilla ha enunciar, a manera de ejemplo, algunas legislaciones que contemplan la existencia de los medios de impugnación que nos ocupa

1.- *Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente*. Esta ley contempla a lo largo de sus artículos 176 a 181 un *recurso administrativo* denominado de *inconformidad*; el cual a grandes se tramita de la siguiente forma. Las resoluciones que afecten a los particulares por el aparente incumplimiento a las disposiciones ecológicas, podrán ser recurridas (carácter *optativo*) dentro de los 15 días siguientes a su notificación, mediante escrito interpuesto ante la autoridad emisora del acto impugnado, argumentando los agravios que le causa el acto y ofreciendo las pruebas que estime convenientes; desahogadas todas las pruebas, la autoridad emitirá la resolución respectiva, confirmando, modificando o revocando el acto recurrido.

2.- *Ley del INFONAVIT*. El artículo 52 de la citada ley remite, para tramitar el *recurso administrativo de Inconformidad*, a las disposiciones de su reglamento; recurso que pueden agotarlo las empresas, los trabajadores o los beneficiarios de acuerdo a lo dispuesto por el "Reglamento de la Comisión de Inconformidades y de Valuación del INFONAVIT" en sus artículos del 7º al 15. El escrito debe contener el nombre del promovente y su domicilio, número de RFC, nombre y domicilio de los terceros interesados, expresar los agravios que la resolución le cause y, acompañar las pruebas respectivas (artículo 8º); el plazo para interponer dicho recurso es de 30 días hábiles para los trabajadores y beneficiarios y de 15 días para los patrones (artículo 9º). Finalmente, después de correr traslado a todas las partes interesadas y desahogar todas las pruebas ofrecidas, se tendrá que elaborar la resolución respectiva en un plazo no mayor de 15 días hábiles (artículos 10 a 15).

3.- *Ley de Aguas Nacionales*. Esta Ley fue publicada en el DOF el pasado 1º de diciembre de 1992 y también regula, en su artículo 124, un *recurso administrativo* que

denomina de *revisión*; recurso que es procedente contra los actos o resoluciones definitivas de la CNA que causen un agravio a los particulares y que debe promoverse dentro del plazo de 15 días hábiles, dicha interposición es *optativa* para el interesado. El objeto del recurso será el de revocar, modificar o confirmar la resolución recurrida. La interposición se hará ante el titular de la propia CNA y deberá de expresar nombre y domicilio del recurrente y los agravios que la cause la resolución recurrida. La sola interposición del recurso de *revisión* suspenderá los efectos del acto hasta que el mismo sea resuelto, previa garantía del interés fiscal.

4.- Ley General de Salud. Otro *recurso administrativo* mas, se encuentra regulado en la LGS, concretamente en sus artículos 438 a 450; recurso que es denominado como *recurso de inconformidad* y se ventila, a grandes rasgos, de la siguiente forma. Podrán interponerlos los particulares que se sientan afectados por la expedición de actos o resoluciones de autoridades sanitarias, dentro de un plazo de 15 días hábiles y ante la autoridad que haya dictado o emitido el acto o resolución recurrida; el escrito respectivo deberá de precisar el nombre y domicilio del recurrente, los antecedentes de la emisión de la resolución recurrida, los agravios que ésta le cause y acompañar las pruebas con que acredite los extremos de su medio de impugnación; asimismo, desahogada la totalidad de pruebas ofrecidas y aportadas por el recurrente, se emitirá la resolución correspondiente. Finalmente, con la sola interposición del citado recurso se suspenderán los efectos del acto recurrido, previa garantía del interés fiscal.

5.- Ley Federal de Sanidad Animal. Otro *recurso administrativo* que se encuentra contemplado en materia sanitaria, lo es el de *inconformidad* contemplado por la LFSA, concretamente en su artículo 60; el cual a grandes rasgos consiste en lo siguiente. Es procedente contra resoluciones dictadas por la SS, dentro del término de 15 días hábiles; su interposición por el interesado tiene por objeto revocar, modificar o confirmar la resolución recurrida; el escrito, además de señalar el nombre y domicilio del recurrente, de expresar los agravios que causare la emisión del acto impugnado y acompañar las pruebas respectivas, deberá presentarse directamente ante la autoridad que expidió el acto respectivo. Recibido el escrito por la autoridad y desahogadas todas las pruebas, aquélla deberá de expedir la resolución respectiva dentro del plazo de 30 días hábiles. Finalmente, la sola interposición del recurso que nos ocupa, suspenderá los efectos del acto impugnado, únicamente en lo concerniente a las multas impuestas.

6.- Ley de Fomento y Protección de la Propiedad Industrial. El día 27 de junio de 1991 se publicó en el DOF la LFPPI; ley que también contempla la posibilidad, según sus artículos 200 a 202, de agotar un *recurso administrativo de reconsideración* en contra de las resoluciones de la SECOFI que nieguen el registro de una patente; el plazo para interponer este medio de impugnación es de 30 días hábiles y deberá de acompañar el promovente la totalidad de los documentos que estime convenientes. Finalmente la citada Secretaría tiene la obligación de analizar los argumentos expresados en el recurso por el particular y de emitir la resolución respectiva.

7.- Ley de Comercio Exterior. A partir de la entrada en vigor del TLC (y aun antes), nuestro país ha sufrido y sufrirá grandes modificaciones en todas las legislaciones que se relacionen con la materia de Comercio Exterior; por tanto, el pasado 27 de julio de

1993 se publicó en el DOF la LCE que contempla la existencia de otro *recurso administrativo* en sus artículos 94 y 95, que se ventila de la siguiente forma. Es procedente contra las resoluciones de la SECOFI en materia de permisos de importación y exportación, de certificados de origen, de cuotas compensatorias y de procedimientos que regula la propia ley, entre otros; asimismo, la propia ley remite para la tramitación y resolución de dicho recurso, a las disposiciones del CFF, con la única salvedad de que en esta materia, la interposición del citado recurso es *obligatoria* antes de acudir a la vía jurisdiccional; pero será *optativo* si el interesado decide agotar cualquiera de los mecanismos alternativos de solución de controversias de Comercio Exterior (artículo 97).

8.- Reglamento de la Ley Federal de Correduría Pública. Al igual de lo que ocurre con las *Instancias Administrativas*, existen casos en los que los *recursos administrativos* se encuentran regulados en Reglamentos; lo anterior, en virtud de que el Congreso Federal abdica de la función que le es propia (legislar) y se la delega al Ejecutivo Federal en las leyes respectivas al establecer expresamente en su texto que la sustanciación del recurso respectivo se tramitará de acuerdo a las disposiciones del reglamento que al efecto se expida. Esta situación ocurre con el *recurso de revisión* contemplado en el RLFCP en sus artículos 80 a 85 y que se puede resumir de la siguiente forma. Es procedente contra actos de la SECOFI en materia de correduría pública, dentro del plazo de 15 días hábiles y deberá presentarse directamente ante la autoridad que haya emitido el acto recurrido; el escrito respectivo debe señalar, entre otros datos, el nombre y domicilio del recurrente, los hechos en los que funde su recurso, los agravios que le cause la resolución impugnada y deberá acompañar también las pruebas que estime convenientes; desahogadas las pruebas respectivas, la propia autoridad deberá emitir su resolución dentro del plazo de 15 días siguientes. Finalmente, la sola interposición del citado recurso suspenderá los efectos del acto recurrido solo en lo referente a las multas impuestas.

9.- Reglamento General de Seguridad e Higiene en el Trabajo. Un ejemplo más de los *recursos administrativos* contemplados, no en las leyes sino en sus reglamentos, lo es el contemplado en el RGSHT, concretamente en el Capítulo IV (artículos 266 a 271), el cual a grandes rasgos consiste en lo siguiente: procede en contra de resoluciones que impongan multas a determinado particular por el incumplimiento a las disposiciones de seguridad e higiene en los recintos laborales, deberá presentarse por escrito directamente ante la dependencia que expidió el acto recurrido dentro del plazo de 15 días hábiles; dicho escrito debe señalar, entre otras cosas, el nombre y domicilio del recurrente, los agravios que le cause la resolución impugnada y acompañar también las pruebas que estime necesarias; desahogadas la totalidad de las pruebas, la autoridad expedirá su resolución, revocando, modificando o confirmando la resolución impugnada; finalmente, la sola interposición del recurso administrativo suspenderá los efectos del acto previa aportación de la garantía del interés fiscal.

Sin embargo, en este caso se presenta una situación curiosa, ya que el recurso resumido con anterioridad, a pesar de que el reglamento que lo regula aun está vigente, en la práctica resulta inaplicable, toda vez que con la entrada en vigor del diverso "Reglamento que Establece el Procedimiento para la Aplicación de Sanciones Administrativas por Violaciones a la Ley Federal del Trabajo" que constituye la *regla especial* en tratándose de

sanciones administrativas que se relacionen con el aspecto laboral, quedo derogado tácitamente, por lo que en nuestros días prácticamente no es obligatorio observarlo. Similar criterio es sostenido por el 1er. TC en Materia Administrativa del 1er. Circuito, según jurisprudencia publicada en la GSJF N° 32, para agosto de 1990, p. 39; cuyo texto es el siguiente:

"REGLAMENTO DE SEGURIDAD E HIGIENE EN EL TRABAJO. INAPLICABILIDAD DEL CAPÍTULO IV QUE REGULA EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE PARA IMPUGNAR SANCIONES AL.- No es exacto que exista obligación de agotar, previamente al juicio de nulidad, el recurso administrativo que prevé el Capítulo IV del Reglamento de Seguridad e Higiene en el Trabajo publicado en el Diario Oficial de la Federación el 16 de marzo de 1983, para impugnar sanciones impuestas por violaciones a las leyes laborales, en orden a que el artículo 3° transitorio del Reglamento que Establece el Procedimiento para la Aplicación de Sanciones Administrativas por Violaciones a la Ley Federal del Trabajo, de vigencia posterior, que señala que: "Quedan derogadas todas aquellas disposiciones en materia de aplicación de sanciones en lo que se opongan al presente reglamento", lo deroga, pues como este último Reglamento no contempla ningún recurso para combatir las sanciones, es de concluirse que el Capítulo IV del Reglamento de Seguridad e Higiene en el Trabajo, al regular un medio de defensa respecto de esa materia, si se oponen a aquel y, en consecuencia, está derogado".

Podríamos continuar enunciando infinidad de recursos administrativos más que existen o están contemplados en las leyes especiales, también administrativas; pero resultaría totalmente intrascendente. El objeto que buscamos con la referencia que anteriormente se realizó del trámite de algunos *recursos administrativos*, fue el de evidenciar el enorme número que de éstos (los recursos) existen; asignándoles cada ley o reglamento distintos nombres, tales como recurso de inconformidad, de revocación, de revisión y de reconsideración; por lo que prácticamente se toma en un verdadero laberinto su agotamiento, ya que en principio se tiene que atender a la ley especial de que se trate, después a su reglamento, luego a la ley general y, finalmente a las leyes de aplicación supletoria, lo que provoca que estos medios de defensa en muchas ocasiones, por desconocimiento o por negligencia, se conviertan, mas que en un medio de impugnación, en una "trampa procesal" en que con cierta frecuencia caen los particulares.

Lo anterior ha provocado que muchos tratadistas, en diversos foros, se pronuncien sobre la existencia de un "*Código Administrativo*" y otro "*Código de Procedimientos Administrativos*" (tal y como ocurre en las ramas civil, penal, etc.); códigos que regulen la existencia y forma de tramitar, respectivamente, las diversas "figuras administrativas" (como las instancias, los recursos y el juicio contencioso); es decir, dichos ordenamientos legales tendrían por objeto el de regular, en sus respectivas materias, una sola instancia y un solo recurso en contra de cualquier actuación o acto de autoridad administrativa; lo cual facilitaría enormemente la defensa de los particulares, sobre todo que, como se desprende de los ejemplos abordados anteriormente, la mayoría de los recursos administrativos poseen supuestos de procedencia, plazos para interponerlos y requisitos que deben satisfacer los escritos respectivos, de manera muy similar, faltando únicamente voluntad política y legislativa para elaborar y diseñar los ordenamientos legales que los aglutinen y lograr así, la tan ansiada Codificación del Derecho Administrativo, únicamente en lo referente a los medios de impugnación en favor del particular, pues si se pretendieran codificar y unificar las materias sustantivas administrativas, resultaría sumamente inconveniente debido a que

cada materia administrativa trata y regula cuestiones totalmente distintas unas de las otras, por lo que es conveniente que cada ley haga lo propio con la materia que le corresponde.

Sobre el particular, el destacado postulante Ortiz Hidalgo (op. cit. pp. 856 a 858.), con el propósito de facilitar la defensa de los particulares frente a los actos administrativos, en su ensayo establece la unificación de los recursos administrativos de la siguiente forma:

1.- Todas las leyes administrativas que regulen o prevean la existencia de un recurso administrativo, tendrían que ser reformadas en los preceptos involucrados y señalar que: toda persona afectada por una resolución o acto expedido con fundamento en esta ley, podrán recurrirlos en los términos previstos por el CFF (este autor propone que sea el CFF, con algunas modificaciones también, el ordenamiento legal que unifique los medios de defensa en materia administrativa de los gobernados).

2.- Debe asignarse una denominación especial y única al recurso. El autor propone simplemente el de "*Recurso Administrativo*", ya que éste tendría por objeto la revocación, modificación o confirmación del acto recurrido, objeto de todos los recursos, son de revocación, de reconsideración, de revisión o de inconformidad.

3.- Debe proceder en contra de toda clase de actos y resoluciones emitidos por las autoridades con fundamento en cualquier ordenamiento legal de carácter administrativo. El propio autor señala que el agotamiento del recurso administrativo debe ser *optativo* para el interesado antes de acudir a la vía jurisdiccional; sin embargo, en este punto disintimos de la apreciación del autor, toda vez que consideramos que si se va a unificar el medio de impugnación que tratamos, en un ordenamiento legal, lo mas conveniente es que su agotamiento sea *obligatorio* y evitar, en lo posible, llegar a instancias jurisdiccionales; no obstante, creemos que la afirmación del citado autor se debe a que en la práctica los recursos administrativos no han cumplido con el objeto por los cuales son creados, pues en la mayoría de las veces las autoridades al resolverlos no lo hacen con un criterio imparcial como debiera ser y, solo se convierten en dilatadores de la impartición de justicia, saturando aun mas a los órganos jurisdiccionales, en vez de disminuirles la carga de trabajo.

4.- El plazo para interponerlo, a juicio del autor referido, debe ser de 15 días hábiles contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la resolución que se va ha recurrir.

5.- Debe presentarse ante la propia autoridad que emitió el acto impugnado, subsistiendo la posibilidad de que sea presentado por correo certificado cuando el domicilio del recurrente se encuentre en lugar distinto de la cede de dicha autoridad.

6.- El escrito respectivo debe cumplir con requisitos formales, tales como: nombre y domicilio del recurrente, la resolución impugnada, su constancia de notificación, expresar los hechos que originaron la emisión del acto impugnado, expresar los agravios que le causa la resolución recurrida; asimismo, debe existir la prevención en caso de que se presenten recurso irregulares u oscuros.

7.- En materia de pruebas, debe dejarse a libertad del recurrente aportar y ofrecer las que estime convenientes para acreditar los extremos de su acción, con la salvedad de la prueba confesional únicamente a cargo de las autoridades.

8.- Las autoridades después de recibir el recurso administrativo, contarán con un plazo de 3 días hábiles para admitirlo o prevenir al recurrente y dictar las providencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas.

9.- Desahogadas la totalidad de las pruebas, las autoridades tendrían que expedir la resolución respectiva en un plazo de 30 días. En este caso, es prudente aclarar que, a nuestro juicio, el ordenamiento legal debería establecer algunas consecuencias en perjuicio de las autoridades que no emitieran su resolución en el referido plazo, salvo casos de fuerza mayor y fortuitos; asimismo, debería de extenderse la figura de la "negativa ficta" para aplicarse a la totalidad de los actos administrativos susceptibles de ser recurridos y no solo a la materia fiscal.

10.- Finalmente, deben observarse algunas disposiciones relacionadas con la suspensión de los efectos del acto recurrido.

Las anteriores expresiones muestran la importancia y trascendencia de la existencia de medios de impugnación con los cuales los gobernados puedan inconformarse en contra de cualquier acto de autoridad que lesione sus derechos o intereses. Finalmente, consideramos necesario aclarar que en los casos abordados hasta aquí, se presentaron los medios de impugnación que se ventilan de forma lineal, es decir, solamente están involucrados e intervienen en el procedimiento dos partes, el particular y las autoridad administrativa; siendo la diferencia esencial con los procedimientos jurisdiccionales, en los cuales interviene un tercero que será el que resolverá la controversia o litigio suscitado, los cuales abordaremos en el siguiente tema.

4.5.- LOS TRIBUNALES CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVOS.

Otro medio de impugnación con que cuentan los particulares para inconformarse en contra de los actos de autoridad que lesionen sus derechos o intereses, es a través de la vía **jurisdiccional**, en la cual ya es un tercero (por su característica **triangular**) el que resolverá el litigio o la controversia suscitada entre las autoridades administrativas y los particulares, perdiéndose la linealidad que se presenta en las instancias y en los recursos administrativos. En el presente tema analizaremos brevemente los órganos jurisdiccionales que legal y constitucionalmente se encuentran autorizados para aplicar el derecho en los casos concretos (únicamente en lo que concierne a la materia administrativa); órganos que han sido denominados genéricamente como "*Tribunales Contenciosos Administrativos*". Sobre este punto el profesor Serra Rojas (op. cit. Tomo II, p. 686) sostiene que "El contencioso administrativo es el juicio, recurso o reclamación, ubicado en determinado sistema de jurisdicción relativa, que se interpone-después de agotada la vía gubernativa- en unos sistemas ante los Tribunales Judiciales y en otros ante los Tribunales Administrativos Autónomos, sobre pretensiones o conflictos fundados en preceptos de Derecho Administrativo o facultades regladas, que se litigan entre particulares y la Administración Pública -federal o local- por las resoluciones o actos ilegales dictados por ésta, que lesionan o vulneran los derechos establecidos anteriormente en favor del reclamante, por una ley, un reglamento u otro precepto".

Sin lugar a dudas que al referimos a los TCA en nuestro país, debemos hacer mención a su principal antecedente: el Tribunal Administrativo Francés. La división de poderes en este caso juega un papel sumamente importante, ya que fue en la nación

Francesa en la que por primera vez se implantó de una manera sumamente rígida, por lo que se consideró que era imposible aceptar que un poder estuviera por encima de los demás; consecuentemente, si los actos del Poder Ejecutivo -digase Administración-, iban a ser verificados o revisados por el Poder Judicial a través de los juicios respectivos, en cierta forma este último poder estaba sobreponiéndose al primero; por estos motivos se consideró conveniente establecer Tribunales Administrativos que juzgaran los actos del Poder Ejecutivo y respetar de esta forma, la división previamente establecida. A este sistema jurisdiccional se le denominó "*jurisdicción retenida*"¹⁹.

Según el profesor Fix-Zamudio²⁰, el sistema francés se caracteriza por la creación del organismo denominado "*Consejo de Estado*", según la Ley expedida por la Asamblea Nacional Revolucionaria de los días 16 a 24 de agosto de 1790, mediante la cual quedo prohibido a los jueces judiciales interferir en las operaciones de los cuerpos administrativos; dicho organismo nace gracias a una independencia paulatina de la administración que se presentó en aquella nación. Hasta el año de 1872 funcionó solamente como Tribunal de "*jurisdicción retenida*", pero a partir de ese año se le concede el carácter de Tribunal de "*jurisdicción delegada*"²¹, o sea, se le otorga la posibilidad de emitir resoluciones de manera autónoma, pero haciéndolo formalmente en nombre de la propia administración. Asimismo, en el año de 1953 se modificó el sistema jurisdiccional administrativo en Francia, creándose los Tribunales Administrativos de primera instancia y situando al *Consejo de Estado* como un órgano de apelación o de segunda instancia. El prestigio ganado por el *Consejo de Estado* Francés ha trascendido sus fronteras, a grado tal que países Europeos como Italia, Bélgica, Alemania, Holanda y Grecia, han adoptado modelos similares de impartición de justicia administrativa; también hasta el Continente Americano ha llegado su influencia, pues países como EU y México, han adoptado sistemas muy parecidos en la impartición de justicia administrativa.

Sobre el particular el tratadista Michel Bemard²² sostiene que el *Consejo de Estado* no es solamente el Juez Supremo de orden administrativo, es también el consejero del gobierno, a quien es obligatorio consultar sobre todos los proyectos de la Ley antes de que

¹⁹ Según CABANELLAS, Guillermo y ALCALÁ-ZAMORA y CASTILLO, Luis ("Diccionario Enciclopédico del Derecho Usual". Tomo III. Catorceava Edición. Heliasta S. de R.L. Buenos Aires, Argentina. p. 54), la *jurisdicción retenida*, en el viejo enjuiciamiento, es aquella que aun conferida a los tribunales y consejos administrativos, dependía en última instancia del monarca o del gobierno, quienes podían reformar el fallo respectivo.

²⁰ FIX-ZAMUDIO, Hector: "Hacia un Tribunal Federal de Justicia Administrativa". Obra Conmemorativa de los 45 años del TFF. Tomo II. México 1985. p. 385.

²¹ Según CABANELLAS, Guillermo y ALCALÁ-ZAMORA y CASTILLO, Luis (op. cit. Tomo III. p. 51), la *jurisdicción delegada* es la que ejerce un juez o magistrado por delegación de facultades de un superior, circunscrita a un asunto o tiempo determinado; es decir, los Tribunales con jurisdicción delegada son aquellos que estando encuadrados formalmente en la administración, poseen plena autonomía para dictar sus resoluciones, a pesar de que existan algunas limitaciones para la ejecución de las mismas.

²² BERNARD, Michel: "El Consejo de Estado Francés. Juez Administrativo y Juez Fiscal". Obra Conmemorativa de los 50 años del TFF. Tomo I. México 1992. pp. 30 y 31.

éstos sean sometidos al Consejo de Ministros y después al Parlamento; y sobre los mas importantes proyectos de decretos reglamentarios; expresando su opinión sobre las cuestiones de derecho, especialmente la interpretación de textos; es decir, el citado Consejo posee dos funciones elementales y complementarias entre si, a saber: a).- La Consultiva y, b).- La Jurisdiccional. Por otra parte, continúa el citado autor, la organización del *Consejo de Estado* es muy particular, así como la elección de sus miembros, los cuales se eligen de elementos provenientes de la Escuela Nacional de Administración (no de la Escuela Nacional de la Magistratura como ocurre con los jueces pertenecientes al poder judicial), de la cual se eligen los alumnos que ingresan como secretarios, los que 4 o 5 años mas tarde son promovidos al cargo de abogados instructores y, después de 15 a 20 años son designados Consejeros de Estado, función que ejercerán hasta los 65 años; el propio autor aclara que "si bien es cierto que ningún texto lo ordena, la tradición impone que todos los ascensos se hagan únicamente por antigüedad, en el orden de ingreso al Consejo".

En nuestro país, el desarrollo de los TCA se ha efectuado a grandes rasgos, de la siguiente forma. En el año de 1853 se tiene el primer antecedente de la justicia administrativa propiamente dicha (no es que no existiera antes, la impartía la SCJN, pero en este año se propuso crear un órgano especializado e independiente del Poder Judicial para impartirla), con la expedición del la "Ley para el Arreglo de lo Contencioso-Administrativo" y su respectivo reglamento; los cuales según el profesor Gabino Fraga (op.cit. pp. 448 a 450), contenían en sus artículos disposiciones tales como:

a).- La separación de la justicia administrativa y la judicial, al disponer el artículo 1º de la ley que "no corresponde a la autoridad judicial el conocimiento de las cuestiones administrativas", agregando el artículo 13 de la propia ley que los Tribunales Judiciales no podían proceder contra los agentes de la Administración por crímenes o delitos sin previa consignación de la autoridad administrativa.

b).- La organización de la jurisdicción administrativa, que consistió la creación de un *Consejo de Estado* competente para conocer de las controversias de la administración en materia de obras públicas, de contratos de la administración, de las rentas nacionales, de los actos de policía, de la agricultura, del comercio e industria, entre otras (artículo 2º de la ley).

c).- Los conflictos entre las atribuciones de la autoridad administrativa y la judicial, se decidirían por la Primera Sala de la Suprema Corte (artículo 6º de la ley).

d).- El procedimiento de la jurisdicción administrativa, el cual exigía que la reclamación debía presentarse primeramente el Ministro del Consejo (artículos 6, 7 y 8 del reglamento); si el negocio no se resolviese, las actuaciones se remitirían al Procurador General (artículo 9 de la ley) el cual contestaba la reclamación; posteriormente el asunto pasaba a decisión del Consejo de Ministros (artículo 21 y 26 del reglamento). Finalmente, la resolución del Consejo podía ser apelada mediante los recursos de aclaración y de nulidad, los cuales serían resueltos por el propio Consejo (artículos 40 a 48 del reglamento); si no se impugnaba la resolución, ésta quedaría firme (artículo 23 del reglamento).

Sin embargo, los anteriores ordenamientos legales fueron objeto de infinidad de declaraciones en contra, pues grandes juristas de aquella época los consideraban contrarios a la división tradicional de poderes; por tal motivo en la *Constitución Liberal de 1857* se retrocedió en este punto, pues de nueva cuenta en sus artículos 50 y 97 devuelve al Poder

Judicial la facultad exclusiva de juzgar aún en materia administrativa; considerando que no existía la necesidad de crear TCA pues el juicio de amparo los superaba en mucho. Posteriormente, en 1865 durante el Imperio de Maximiliano, por la gran influencia francesa de la época se instauró un *Consejo de Estado* que se ocuparía de la justicia administrativa; pero esta situación fue efímera por la lucha que después se desató. Finalmente, cuando Venustiano Carranza convoca al Congreso Constituyente, en principio para únicamente reformar la Constitución de 1857, dio como resultado la promulgación de la vigente Constitución de 1917 con una gran cantidad de innovaciones a nivel mundial, siendo una de las más adelantadas de su tiempo; empero, en un principio dicha Constitución no contemplaba la posibilidad de instaurar TCA; tal y como se desprende del contenido de su artículo 73 que no concedió al Congreso de la Unión la facultad de expedir leyes que regulasen la organización de los citados Tribunales, lo cual no ocurrió sino hasta el día 1° de Enero de 1988, fecha en que entró en vigor el Decreto publicado en el DOF el 10 de agosto de 1987 que adicionó la fracción XXIX-H al citado artículo 73 (fracción que fue recientemente reformada mediante decreto publicado en el DOF el día 25 de octubre de 1993); cuyo texto actual es el siguiente:

"ARTÍCULO 73.- El Congreso tiene facultad:

XXIX-H.- Para expedir leyes que instruyan tribunales de lo contencioso administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración Pública Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones; y"

Como se puede apreciar de la transcripción anterior, en nuestro país es muy reciente la posibilidad Constitucional que permite al Congreso crear TCA (apenas del año de 1988); sin embargo, desde 1936 se encuentra funcionando el TCA más importante del país, el TFF; por lo que para muchos todo el tiempo, hasta antes de la reforma constitucional, se ha tratado de un Tribunal inconstitucional. No obstante ello, dicho Tribunal ha demostrado ser una de las Instituciones más imparciales y prácticas en el ramo de la impartición de justicia administrativa, por lo que en la actualidad nadie duda de la conveniencia de su establecimiento; más aún, como muestra de nuestra afirmación anterior, a dicho Tribunal se le han concedido un número mayor de facultades en la presente administración (lo cual abordaremos en el subtema respectivo). Conjuntamente con el TFF, también son ejemplos de TCA los instaurados en ya 16 Entidades Federativas, que se han inspirado en el Tribunal Federal.

En suma, el *Consejo de Estado Francés* constituye a nivel mundial uno de los ejemplos más importantes de los Tribunales Autónomos de Justicia Administrativa; tan es así, que en nuestro país se ha tomado su estructura como modelo y se han creado no solamente Tribunales Autónomos Administrativos con jurisdicción Federal, sino que una importante parte de los Congresos locales de las Entidades Federativas, también los han creado.

4.5.1.- TRIBUNALES CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVOS LOCALES.

Constituye una necesidad de los gobernados sentirse protegidos por Tribunales que resuelvan sus controversias, no solo con otro particular, sino con las propias autoridades que los representan. "Los Tribunales de lo Contencioso Administrativo son uno de los medios mas eficientes de comunicación entre los gobernantes y los gobernados, abren causas democráticas que aproximan al pueblo con las autoridades a un contacto directo, sencillo, franco, ya que el pueblo a la vez debe ser origen, guía y finalidad del gobierno"²³.

Los TCA locales lógicamente comparten antecedentes comunes con el TFF; sin embargo, hasta hace pocos años las Legislaturas Locales no habían vislumbrado su conveniencia, quizá porque el fundamento Constitucional que así se los permite, tiene una relativa reciente emisión; en efecto, el fundamento Constitucional con que cuentan las Entidades Federativas para emitir leyes locales que instruyan TCA locales lo es el artículo 116, fracción IV, que dispone lo siguiente:

"ARTÍCULO 116.- El poder Público de los Estados se dividirá para su ejercicio, en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y no podrán reunirse dos o mas de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un solo individuo.

Los poderes de los estados se organizarán conforme a la Constitución de cada uno de ellos, con sujeción a las siguientes normas:

IV.- Las Constituciones y Leyes de los Estados podrán instruir tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública estatal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones".

Como sentamos anteriormente, el transcrito texto del artículo 116 no se encontraba en el texto original de la Constitución de 1917, siendo reformado mediante decreto publicado en el DOF en el selenio de Miguel de la Madrid. Esto originó que antes de tal reforma las Entidades Federativas se vieran aparentemente imposibilitadas para instruir TCA locales; sin embargo, desde 1971 el DF creó su TCA. Por razones obvias, estos Tribunales solamente tiene competencias a nivel Local y se encuentran instruidos expresamente para dirimir todo tipo de controversias que se susciten entre los gobernados y las autoridades locales. Sobre este punto el destacado Ministro de la SCJN Azuela Huitrón sostiene: "Otra pieza fundamental del sistema, aunque debe reconocerse que se presenta todavía en forma tibia, es la del establecimiento de Tribunales de lo Contencioso Administrativo, no solo en cuanto a los problemas Federales, sino también respecto de los locales, concretamente, en la fracción IV del referido artículo 116 Constitucional, en una redacción respetuosa del sistema federal, se señala que las Constituciones y Leyes de los Estados podrán instruir Tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos. No cabe duda, como mas adelante se señalará, que la experiencia adquirida en esta materia por mas de cincuenta años del Tribunal Fiscal de la Federación, y por cerca de veinte en el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, respalda

²³ Citado por el Mag. DOMÍNGUEZ BELLOC, Guillermo: "Necesidad de la Creación de Tribunales de lo Contencioso Administrativo Estatales". Obra Conmemorativa de los 50 años del TFF. Tomo V. México 1992. p. 235.

plenamente la intención del Constituyente²⁴.

Podríamos seguir profundizando mas sobre este interesante tema; empero, con ello nos alejaríamos del objeto de la presente tesis que se encuentra extremadamente vinculado con el Tribunal Contencioso Administrativo Federal (TFF); consecuentemente, en el siguiente tema realizaremos un estudio mas minucioso de este tipo de Tribunales, ya que a nadie escapa que es precisamente el TFF el que ha servido de modelo para instaurar los TCA locales, los cuales aún se encuentran en sus primeros pasos, pues como se ha dicho, no todos las Entidades Federativas poseen el suyo. No obstante lo anterior, consideramos prudente enunciar las Entidades Federativas que cuentan con dichos TCA. Por orden alfabético: 1.- Baja California; 2.- Chiapas; 3.- Estado de México; 4.- Guanajuato; 5.- Guerrero; 6.- Hidalgo; 7.- Jalisco; 8.- Morelos; 9.- Nuevo León; 10.- Querétaro; 11.- San Luis Potosí; 12.- Sinaloa; 13.- Sonora; 14.- Veracruz y; 15.- Yucatán; a estos hay que agregarles el 16.- con cede en el DF. Lo anterior nos muestra que en la actualidad son la mitad de los Estados que integran nuestro país los que poseen TCA; sin embargo, consideramos que este tipo de Tribunales no deberían faltar en ningún Estado por su gran importancia y la necesidad que de ellos tienen los particulares; esta situación nos hace creer que en fechas no muy lejanas, la totalidad de las Entidades Federativas poseerán un TCA, ya que los instaurados hasta nuestros días han justificado su importancia y conveniencia.

En suma, "Este sucinto recorrido nos permite concluir que el futuro de la Justicia Contencioso-Administrativa Local es promisorio, ésta avanza por todo el Territorio Nacional para contribuir, firmemente, al perfeccionamiento del Estado de Derecho, como expresión del espíritu democrático de quienes en el año de 1917, forjaron, con sus ideales, la Carta Fundamental que rige y orienta nuestro destino"²⁵.

4.5.2.- EL TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL.

Al referimos al tema de los TCA señalamos los antecedentes del establecimiento de ellos, haciéndose evidente la influencia francesa para instaurarlos en nuestro país. Ahora en el presente tema nos referiremos al TCA Federal que indudablemente fue el "partaguas" en nuestro país de la justicia administrativa; dicho Tribunal es el TFF. Consideramos prudente aclarar primeramente que, a nuestro juicio, la denominación original asignada al TFF, en la actualidad es inoperante; ya que en nuestros días posee infinidad de atribuciones mas y una competencia mucho mayor de aquella con que se instituyó originalmente en el año de 1936; estas circunstancias nos llevan a señalar que sería conveniente denominarlo "Tribunal de lo Contencioso Administrativo Federal", en vez de "Tribunal Fiscal de la Federación", porque esta ultima denominación ya no corresponde a su competencia y naturaleza jurídica actual, tal y como se observará a continuación.

²⁴ AZUELA HUITRÓN, Mariano: "El Contencioso Administrativo, Elemento Esencial de la Justicia Mexicana". RTCADF, N° 3, para el mes de julio de 1991. p. 54.

²⁵ ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo: "Competencia e Imperio de los Tribunales Locales de lo Contencioso Administrativo en México". RTCADF, N° 3, para el mes de julio de 1991. p. 119.

4.5.2.1.- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

En temas anteriores quedo claro que es hasta la década de los 80's en la que se eleva a nivel Constitucional la posibilidad (artículo 73, fracción XXIX-H) de que el Congreso emita las leyes respectivas que instruyan la creación de Tribunales que resuelvan las controversias administrativas y que estén adscritos al PEF. Sin embargo, a nadie escapa que desde principios de este siglo, surgió un gran interés de los nacionales por establecer TCA en nuestro país, lo cual se evidencia por los varios intentos de codificación fiscal desde la entrada en vigor de la Constitución de 1917, sin tener el éxito deseado a pesar de que el Congreso de la Unión autorizó, mediante decretos publicados en el DOF los años de 1920, 1926 y 1930, al Ejecutivo para expedir un Código de Justicia Fiscal. Poco a poco fueron surgiendo en nuestro país órganos de *jurisdicción retenida* que solamente podían juzgar los actos de la administración en materia fiscal, tal es el caso de: a).- El Jurado de Penas Fiscales creado el 15 de abril de 1924; b).- La Junta Revisora introducida en la LISR de 18 de marzo de 1925 y; c).- el Jurado de Revisión de 11 de enero de 1929. No obstante ello, ninguno de dichos órganos pudo cumplir con las perspectivas por la cual fue creado, pues en ningún caso se definió un sistema adecuado de procesos que constituyeran medios idóneos de defensa de los particulares contra los actos de las autoridades administrativas. La búsqueda del órgano que satisficiera las imperiosas necesidades de los gobernados se vio culminada con la expedición de la **Ley de Justicia Fiscal** el 31 de agosto de 1936, la cual dio origen al TFF a partir del 1º de enero de 1937.

Sobre el particular expresa el profesor Nava Negrete que "antes de que se expidiera la Ley de Justicia Fiscal, 31-VIII-1936, y sin retrotraerse al inicio de la vigencia de la Ley Fundamental de 1917, la justicia administrativa estaba en manos del Juicio de Amparo, convertido en medio procesal para controlar la legalidad de los actos de autoridad, tanto administrativos como judiciales. Así, a través del Juicio de Amparo, el Poder Judicial Federal monopolizaba la justicia administrativa federal, prolongando la tradición justicialista del siglo XIX..."²⁶. Por su parte, cita el maestro Serra Rojas (op. cit. Tomo II. p. 715), Azuela Huitrón (Ministro de la SCJN) sostiene que en esos tiempos el particular no gozaba de medios efectivos de defensa para inconformarse en contra de las arbitrariedades de las autoridades fiscales, al no existir propiamente un sistema, procedimiento o recurso que se los permitiera.

En la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal de 1936 se argumentan, por parte de los Legisladores, las causas que originaron la creación del TFF; quienes al referirse a la antigua disputa de su Constitucionalidad señalaron:

"Previamente se examinó, como era preciso, la constitucionalidad de acoger los principios fundamentales en que se sustenta la justicia administrativa... En cuanto al problema de la validez constitucional de la ley que cree un tribunal administrativo en sentido formal, ha de resolverse afirmativamente, pues si bien, como unánimemente se reconoce en la doctrina mexicana, no pueden crearse tribunales administrativos independientes en absoluto, esto es, con capacidad para emitir fallos no sujetos al examen de ninguna autoridad, dado que existe la sujeción, ya apuntada, a los tribunales federales en vía de amparo, nada se

²⁶ Citado por el profesor SERRA ROJAS, Andrés. op. cit. Tomo II. p. 716.

opone, en cambio, a la creación de tribunales administrativos que, aunque independientes de la Administración activa, no lo sean del poder judicial... Todavía más, en múltiples ocasiones, al interpretarse el artículo 14 Constitucional que establece la garantía del juicio, la jurisprudencia ha sostenido que no es necesario que ese juicio se trámite precisamente ante las autoridades judiciales, con lo que implícitamente se ha reconocido la legalidad de procedimientos contenciosos de carácter jurisdiccional, tramitados ante autoridades administrativas".

Asimismo, la propia exposición al referirse concretamente al tema de la creación del TFF expresa que:

"El Tribunal Fiscal de la Federación estará colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo (lo que no implica ataque al principio constitucional de la separación de Poderes, supuesto que precisamente para salvaguardarlo surgieron en Francia los tribunales administrativos); pero no estará sujeto a la dependencia de ninguna autoridad de las que integran ese Poder, sino que fallará en representación del propio Ejecutivo por delegación de facultades que la ley le hace. En otras palabras; será un tribunal administrativo de justicia delegada, no de justicia retenida. Ni el Presidente de la República ni ninguna otra autoridad administrativa, tendrá intervención alguna en los procedimientos o en las resoluciones del Tribunal..., (el cual) pronunciará tan solo fallos de nulidad de las resoluciones impugnadas; pero con el fin de evitar los inconvenientes que presenta ahora la ejecución de las sentencias de amparo, que también son fallos de nulidad, y que frecuentemente se prolonga a lo largo de una o varias quejas en las que en forma escalonada en tribunal judicial va controlando la ejecución de la sentencia, en la Ley se establece que el fallo del Tribunal Fiscal que declare una nulidad, indicará de manera concreta en que sentido debe dictar nueva resolución la autoridad fiscal".

Las transcripciones anteriores nos muestran claramente el convencimiento del legislador de crear un Tribunal administrativo que, aunque perteneciente al Poder Ejecutivo, éste no pueda intervenir en sus fallos y resoluciones; Tribunal que estaría dotado, consecuentemente, de plena autonomía y que emitiría resoluciones de nulidad del acto impugnado, señalando la forma concreta en que las autoridades fiscales emitirían una nueva y así evitar lo que sucede en el juicio de amparo. Por otra parte, en la citada Ley de Justicia Fiscal se estableció la integración del TFF, la cual se compondría de 15 Magistrados y funcionaria en pleno y en 5 Salas integradas cada una de 3 Magistrados, que poseerían diferentes atribuciones (artículo 2°).

No obstante lo anterior, lo cierto es que la citada ley estuvo muy poco tiempo en vigor, hasta el 1° de enero de 1939, cuando entró en vigor el CFF publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1938; sin embargo, a pesar de que este nuevo ordenamiento legal introdujo algunas novedades importantes, fruto de la experiencia administrativa de los juristas de aquella época, no modificó en absoluto la naturaleza e integración del TFF, ya que prácticamente transcribe, en sus artículos 146 a 165, el contenido de la Ley de Justicia Fiscal, continuando la misma integración del Pleno y de las Salas del TFF. Posteriormente, fueron expedidas 3 leyes más que se relacionaban con la materia fiscal; a saber: 1.- Ley del 30 de diciembre de 1946 que creó un recurso que se agotaba ante la SCJN en contra de las sentencias dictadas por el TFF; 2.- Ley de 29 de diciembre de 1948 que creó otro recurso ante la SCJN en contra de las resoluciones del TFF dictadas en juicios promovidos contra autoridades del DDF y; 3.- El Decreto de 21 de abril de 1959 que estableció la Auditoría Fiscal Federal. Sin embargo, al quedar abrogado el CFF de 1938 (al igual que los posteriores 3 decretos en materia fiscal) y ser cambiado por el Código que lo sustituyó

publicado en el DOF el 19 de enero de 1967 que entró en vigor el 1° de abril del mismo año, se presentaron algunas importantes reformas en materia sustantiva fiscal que no se referían a la organización del citado Tribunal; lo cual correspondió a la LOTFF que también se publicó en el DOF de 19 de enero de 1967 y que entró en vigor a partir del 1° de abril del mismo año, con la cual se modificó la integración del propio tribunal y se elevó a 22 el número de Magistrados, que actuarán en Pleno y en 7 Salas más el Presidente; sin embargo, no cambió su naturaleza jurídica y tampoco, de una manera radical, su competencia.

Finalmente, la integración del TFF ha ido variando a través de los años hasta llegar a la que actualmente tiene y que se desprende de la LOTFF vigente (publicada en el DOF el día 2 de febrero de 1978 que abrogó a la publicada el 19 de enero de 1967). Dicha integración, debido a la ampliación de la competencia del propio Tribunal, se encuentra completamente descentralizada; es decir, hasta antes de la entrada en vigor de la citada Ley Orgánica el 1° de agosto de 1978, las Salas y el Pleno de tal Tribunal tenía como única sede el DF, empero, esta nueva Ley dispone la creación de Salas Regionales con sede en otras Entidades Federativas; incrementándose lógicamente el número de magistrados a un total de 66, 9 de la Sala Superior, 54 de las Salas Regionales y 3 Supernumerarios.

A su vez, las Salas Regionales son 18 y tienen su sede y jurisdicción en las siguientes Entidades Federativas, de acuerdo al artículo 21 de la Ley en comento: a).- *Sala del Noroeste*. Con sede en el Estado de Sonora y jurisdicción en Baja California, Baja California Sur, Sinaloa y Sonora. b).- *Sala Norte-Centro*. Con sede en el Estado de Coahuila y con jurisdicción en Chihuahua, Durango, Zacatecas y Coahuila. c).- *Sala del Noreste*. Con sede en el Estado de Nuevo León y con jurisdicción en Tamaulipas y Nuevo León. d).- *Sala del Occidente*. Con sede en el Estado de Jalisco y con jurisdicción en Aguascalientes, Colima, Nayarit y Jalisco. e).- *Sala Centro*. Con sede en el Estado de Guanajuato y con jurisdicción en Michoacán, Querétaro, San Luis Potosí y Guanajuato. f).- *Salas Hidalgo-México*. Las 2 con sede en el Estado de México y jurisdicción en los Estados de Hidalgo y de México. g).- *Sala Golfo-Centro*. Con sede en el Estado de Puebla y con jurisdicción en Tlaxcala, Veracruz y Puebla. h).- *Sala Morelos*. Con sede y jurisdicción en el Estado de Morelos. i).- *Sala Guerrero*. Con sede y jurisdicción en el Estado de Guerrero. j).- *Sala del Sureste*. Con sede en el Estado de Oaxaca y con jurisdicción en Chiapas y Oaxaca. k).- *Sala Peninsular*. Con sede en el Estado de Yucatán y con jurisdicción en Campeche, Tabasco, Quintana Roo y Yucatán y. l).- *Salas Metropolitanas*. Las 6 con sede y jurisdicción en el DF.

Finalmente, como un breve homenaje a continuación nos permitiremos citar los nombres de los Magistrados fundadores del TFF que tomaron posesión de su cargo el 1° de enero de 1937; Octavio R. Velasco, Moisés Huerta, Antonio Carrillo Flores, Rafael Corrales Ayala, Mariano Azuela, Generoso Chapa Garza, Manuel Sánchez Cuén, José Alfredo Pérez, Ángel González de la Vega, Alfonso Teja Zabre, Jesús Martínez García, Guillermo López Velarde, Ignacio Navarro Martín, Rafael Villagómez y Juvencio Ibarra Gómez.

4.5.2.2.- NATURALEZA JURÍDICA Y COMPETENCIA.

Como se ha podido vislumbrar en los temas anteriores, el TFF desde su creación en 1938 y hasta nuestros días ha sufrido ininidad de transformaciones en su estructura orgánica; sin embargo, en los ámbitos de su naturaleza jurídica y competencia no ha sufrido un cambio radical, por lo que nos limitaremos en el presente a señalar dichas características de acuerdo a la legislación vigente. Antes que nada es necesario saber que tipo de proceso se ventila ante el TFF. Ha quedado establecido que desde su creación el TFF fue instruido como un *Tribunal de jurisdicción delegada y de anulación*, el cual solamente puede emitir fallos que *anularán* el acto impugnado; sin embargo, existen fundamentalmente dos clases de procesos cuando hablamos del Contencioso-administrativo; a saber:

1.- **Tribunal de Plena Jurisdicción.** Una de las características esenciales de estos Tribunales es que tienen las facultades suficientes para ejecutar sus fallos; asimismo, ante ellos se alegan contravenciones que realicen las autoridades a derechos subjetivos o garantías individuales consignados en favor de los gobernados; también las sentencias que emiten solo producen efectos hacia las autoridades a las que se les atribuyó la emisión, ejecución o cumplimiento del acto impugnado, es decir, se trata de una sentencia de alcance *inter partes*. En nuestro sistema jurídico los Tribunales de Plena Jurisdicción son los pertenecientes al PJJ, de acuerdo a la Ley de Amparo.

2.- **Tribunal de Anulación o de Ilegitimidad.** Este tipo de Tribunales se caracterizan por que no cuentan con las facultades legales suficientes para ejecutar sus fallos o sentencias; ante ellos se alegan solamente contravenciones que las autoridades han realizado de los ordenamientos legales; por otra parte, las sentencias o resoluciones que emiten producen efectos hacia todas las autoridades sean o no ejecutoras o emisoras del acto impugnado, es decir, sus fallos son *erga omnes*. En nuestro sistema de derecho este tipo de Tribunales están representados fundamentalmente por el TFF (aunque éste comienza a mostrar cambios tendientes a comberirlo en un Tribunal de Plena anulación).

Para el Dr. Armenta Calderón²⁷ los rasgos que en forma mas significativa diferencian a los Tribunales de Plena Jurisdicción con los de Anulación o de Ilegitimidad son las siguientes: a).- En el Contencioso de Anulación no hay dos partes propiamente dichas, ya que la intervención de la autoridad demandada es pasiva y limitada, mientras que en el Contencioso de Plena Jurisdicción, la parte demandada es la autoridad administrativa que emitió la resolución objeto del proceso; b).- La sentencia que se pronuncia en el Contencioso de Anulación tiene efectos *erga omnes*, mientras que la sentencia del de Plena Jurisdicción solo produce efectos entre las partes, o sea, *res inter alios acta y*; c).- "Por lo que atañe al carácter declarativo de la sentencia, propio del contencioso de anulación, cabe mencionar que la paulatina ampliación de la esfera de competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, le permite dictar sentencias tanto declarativas como constitutivas y de condena. Y esto también identifica a nuestro contencioso con el de plena jurisdicción".

Por su parte Margain Manatou, citando a Waline²⁸, señala que en el **Contencioso**

²⁷ ARMENTA CALDERÓN, Gonzalo: "El Contencioso Administrativo Mexicano. Características y Nuevas Perspectivas". Obra Conmemorativa de los 50 años del TFF. México 1992. Tomo I. pp. 187 y 188.

²⁸ MARGAIN MANATOU, Emilio: "De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad". Cuarta edición. Porrúa S.A. México 1991. pp. 5 y 6.

de Plena Jurisdicción el juzgador puede declarar la anulación de una decisión administrativa o en ciertos casos reformarla, modificarla o dictar inclusive una condenación pecuniaria en contra de la administración; encontrando los elementos de su decisión no solo en el texto de la Ley que examina para determinar la validez o no del acto que se ha sometido a su consideración, sino también en el texto de cualquier otro ordenamiento legal, la Constitución o cualquier otro documento que considere necesario. En cambio, en el **Contencioso de Ilegitimidad** el juzgador no cuenta con todas las facultades habituales de un juez, pues no puede más que pronunciar la anulación del acto que se ha sometido a su consideración, sin poder reformarlo o modificarlo y sobre todo no puede pronunciar una condenación pecuniaria; asimismo, tampoco cuenta con las facultades suficientes para investigar en otras leyes o documentos las validez de dicho acto, encontrándose limitado a lo que las partes aleguen y le exhiban; este contencioso de anulación "es en suma aquel en el que se atacan los actos del poder público, no puede compararse a ninguna acción de derecho privado".

Como se puede observar, se encuentran totalmente diferenciadas las características propias de los Tribunales de Plena Jurisdicción y de los de Anulación o de Ilegitimidad; empero, surge una duda ¿A cual de ellos pertenece el TFF?. Indudablemente que responder un cuestionamiento de tal magnitud no es nada fácil, pues debido a las múltiples reformas al CFF y a la LOTFF, en la actualidad el TFF no encuadra perfectamente en ninguno de los citados Tribunales Contenciosos Administrativos, ya que posee características que son pertenecientes a ambos. Trataremos de explicarnos.

En el proceso jurisdiccional que se ventila ante el TFF, de conformidad a lo dispuesto por el CFF en su artículo 198, **las partes que en él intervienen son 4: a).-** El demandante; **b).-** Los demandados; **c).-** El titular de la Dependencia o Entidad de la que depende la autoridad emisora del acto impugnado y; **d).-** Los terceros que tengan un derecho incompatible con la pretensión del demandante. Estas circunstancias nos permiten darnos cuenta de que en este caso el TFF comparte la naturaleza jurídica de un verdadero Tribunal de Anulación o de Ilegitimidad.

Por otra parte, ante el TFF únicamente pueden argumentarse cuestiones relacionadas con la legalidad del acto impugnado y no sobre su constitucionalidad; es decir, el citado Tribunal solamente verificará si el acto combatido se ajustó a las disposiciones de las Leyes, por lo que en caso de que así sea, confirmará su validez, de lo contrario declarará su nulidad; en consecuencia, es incompetente para conocer o pronunciarse sobre la constitucionalidad del acto combatido, lo cual en nuestro sistema jurídico y de acuerdo a la Ley de Amparo, está conferido expresamente al PJF. En este punto también el TFF comparte la naturaleza jurídica de los Tribunales de Anulación o de Ilegitimidad. Sobre este punto el Lic. Margain Manatou (op. cit. p. 82) cita una parte de la jurisprudencia que sobre el particular ha sentado la SCJN, la cual ha dejado claro que: "El Tribunal Fiscal de la Federación carece de competencia para estudiar y resolver sobre la inconstitucionalidad de una ley, ya que tal facultad corresponde al Poder Judicial de la Federación a través del juicio de amparo".

En cuanto al alcance de las sentencias pronunciadas por el TFF, éstas son consideradas como *erga omnes*, pues una vez pronunciada la ilegalidad del acto impugnado, ni las autoridades demandadas en el proceso fiscal ni ninguna otra podrán intentar

ejecutarlo; mientras que en las sentencias del PJJ las autoridades que no hayan sido emplazadas por el quejoso como responsables, podrán intentar ejecutar el acto reclamado. En este caso, el TFF también participa de las características esenciales de los Tribunales de Anulación o de Ilegitimidad.

Finalmente, en cuanto a la posibilidad de hacer cumplir sus sentencias, es en donde surge la duda sobre la naturaleza del TFF. Ha quedado establecido que los Tribunales de Plena Jurisdicción cuentan con la posibilidad de ejecutar sus resoluciones, tal es el caso del PJJ el cual en términos de la Ley de Amparo puede obligar a las autoridades reuentes a cumplir forzosamente la resolución que han emitido; sin embargo, en el caso de los Tribunales de Anulación o de Ilegitimidad no sucede así, pues éstos carecen de facultades suficientes para hacer cumplir forzosamente a las autoridades reuentes sus sentencias. Consecuentemente, si el TFF constituyera un Tribunal de Anulación o de Ilegitimidad "puro", entonces lógico sería que por ningún motivo podría ejecutar sus sentencias o hacer que las autoridades las cumplieran; no obstante lo anterior, al introducirse en el CFF el **Recurso de Queja** en su artículo 239-Ter, en cierta forma el Legislador ha concedido a dicho Tribunal una de las características de los Tribunales de Plena Jurisdicción; sobre todo que tal recurso procede contra: 1.- El incumplimiento de una sentencia firme; 2.- Cuando las autoridades administrativas repitan indebidamente el acto o resolución anulado o; 3.- Cuando en el cumplimiento de una sentencia, éste se realice en forma excesiva o deficiente.

Por otra parte el Dr. Serra Rojas (op. cit. Tomo II. pp. 719 a 725), al referirse a la naturaleza del TFF, señala algunas de sus características: **I.-** Es una institución *formalmente* administrativa y *materialmente* realiza una función jurisdiccional. **II.-** Está colocado dentro del marco del PEF y actúa por delegación de facultades. **III.-** Es un Tribunal de derecho o de legalidad. **IV.-** Tiene una competencia restringida y solamente puede ampliarse por disposición legal. **V.-** Es un Tribunal de justicia delegada y no retenida. **VI.-** Carece de competencia para juzgar sobre la constitucionalidad de leyes y. **VII.-** Tiene la naturaleza de un Tribunal Contencioso de Anulación o de Ilegitimidad.

En suma, de lo expuesto hasta estos momentos podemos concluir que el TFF como consecuencia de las reformas sufridas por la Constitución y por las Leyes Administrativas y por su propia evolución, ha pasado, en cuanto a su **naturaleza jurídica** se refiere, de un Tribunal de justicia delegada a uno jurisdiccional; mostrando claras perspectivas para que en lo futuro se convierta de un Tribunal de Plena Jurisdicción.

Cambiando de tema, a continuación nos referiremos a la **competencia** del TFF, no sin antes hacer la aclaración de que nos basaremos fundamentalmente en las disposiciones vigentes. Al crearse el TFF con la publicación y la entrada en vigor de la Ley de Justicia Fiscal el 1° de enero de 1937, su ámbito de competencia era eminentemente **fiscal** (de ahí su nombre) tal y como se desprende del artículo 14 y sus 5 fracciones de la propia ley. Posteriormente, al entrar en vigor el 1er. CFF en nuestro país el día 1° de enero de 1939, la competencia del TFF se sostuvo en términos generales bajo los lineamientos de la Ley de Justicia Fiscal, haciendo hincapié únicamente en la definitividad de los actos administrativos impugnados. Al ser publicada y entrar en vigor la 1er. LOTFF el día 1° de abril de 1967 la competencia de dicho Tribunal sufrió un cambio radical, pues se substituyó la expresión del artículo 160 fracción I del CFF de 1938 que se refería a la autoridad

emisora de la resolución fiscal (limitando así la competencia a los actos de la SHCP), por la expresión del artículo 22 y sus 7 fracciones que mencionaban a las autoridades fiscales federales; en estas circunstancias el TFF dejó de tener competencia exclusiva en materia fiscal y pasó a una competencia un poco mas administrativa. A partir de entonces, debido a la entrada en vigor de la vigente LOTFF el día 1º de agosto de 1978 y hasta nuestros días la competencia del citado Tribunal se ha ido ampliando considerablemente; a grado tal que el nombre original de dicho Tribunal es actualmente obsoleto, pues ahora conoce de gran cantidad de actos administrativos que no tienen que ver con la materia fiscal.

La competencia del TFF está regulada conforme a las disposiciones de la LOTFF, concretamente en sus artículos 15 que se refiere a la Sala Superior y, 23 que se refiere a las Salas Regionales.

1.- **Sala Superior:** La Sala Superior del TFF posee una competencia exclusiva en relación con las demás Salas Regionales del propio Tribunal, originada por las reformas de 1988, tanto en la Ley de Amparo como en el CFF y el propio artículo 15 de la LOTFF, con las cuales se dio competencia a los TCC de conocer del Recurso de Revisión Fiscal que antes correspondía a la citada Sala Superior, dejándole a ésta el conocimiento, fundamentalmente, de asuntos, a).- Que a pesar de ser de las mismas materias enunciadas en el artículo 23 de la LOTFF, superan en su monto la cantidad que resulte de considerar 100 veces el salario mínimo del DF elevado al año; es decir 36,500 veces dicho salario, resultando la cantidad de **NS\$58,450.00** aproximadamente, tomando en consideración que el salario mínimo referido asciende actualmente a **NS\$15.30**; b).- Asimismo, la propia Sala Superior conocerá de los procesos fiscales en los que para resolverlos sea necesario establecer, por primera vez, la interpretación directa de una ley o fijar los elementos constitutivos de una contribución (artículos 15 fracción II de la LOTFF y 239-bis del CFF) y; c).- Por otra parte, la fracción VII del artículo 15 de la LOTFF (recientemente adicionada mediante el "Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Disposiciones de Diversas Leyes Relacionadas con el Tratado de Libre Comercio de América del Norte", publicado en el DOF el día 3 de diciembre de 1993), también le concede competencia a la citada Sala Superior "resolver los juicios en materia de comercio exterior a que se refiere el artículo 95 de la Ley de Comercio Exterior".

Finalmente, consideramos necesario señalar que la Sala Superior en ningún caso se avocará al conocimiento del asunto de que se trate desde su propio inicio, ya que el procedimiento o instrucción del proceso fiscal, lo ventilará la Sala Regional competente, la que remitirá los autos del expediente respectivo una vez cerrada ésta, para que la Sala Superior emita la sentencia respectiva, tramitando la etapa del juicio en el proceso fiscal.

2.- Salas Regionales:

I.- Dispone el artículo 23 en su fracción I que es competencia de las Salas del TFF conocer de las resoluciones definitivas "dictadas por las 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". En este caso, el supuesto normativo se refiere a los créditos fiscales que las autoridades competentes fijan a cargo de los particulares después de haber comprobado el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, mediante alguna de sus facultades de comprobación.

II.- La fracción II del artículo 23 en comento dispone que es competencia del TFF

conocer de las resoluciones definitivas "que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado". En ocasiones los gobernados al enterar al Estado el pago de sus contribuciones (impuestos, aportaciones de seguridad, derechos y contribuciones de mejoras), lo hacen en exceso, por lo que el CFF en su artículo 22 regula el procedimiento para solicitar la devolución de tales cantidades; sin embargo, puede suceder que las autoridades fiscales al analizar la solicitud de devolución respectiva la consideren improcedente, procediendo a negar tal devolución; en contra de tal negativa procede el Juicio Fiscal ante el TFF.

III.- En su fracción III el artículo 23 de la LOTFF dispone que es competencia del TFF conocer de las resoluciones definitivas de las autoridades que "impongan multas por infracción a las normas administrativas federales". Como se puede ver es en esta fracción en la que la competencia del TFF revaza la materia fiscal y se amplía considerablemente, por lo que con ello cualquier gobernado que sienta lesionados sus intereses por la imposición de una multa de carácter administrativo podrá impugnarlas ante el citado Tribunal.

IV.- También la fracción IV del mencionado artículo 23 otorga competencia al TFF para conocer de las resoluciones definitivas que "causen un agravio en materia fiscal, distinto al que se refieren las fracciones anteriores". Con esta fracción el Legislador, para no enunciar un sinnúmero de supuestos legales, deja "la puerta abierta" para que los particulares que se sientan lesionados con la expedición de un acto administrativo en materia fiscal, lo impugnen ante el TFF. La SCJN sustentó la siguiente tesis que define lo que debe considerarse por *Materia Fiscal*, visible en el Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, Segunda Sala, p. 460; cuyo texto es el siguiente:

"MATERIA FISCAL. SIGNIFICACIÓN.- 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".

V.- Por su parte la fracción V del propio artículo 23, es la primera que en forma expresa se refiere a una materia distinta a la fiscal; al disponer que es competencia del TFF conocer de las resoluciones firmes 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 de sus 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".

VI.- Asimismo la fracción VI del artículo 23 que hemos referido, también constituye un ejemplo más de los supuestos legales en los que al Legislador concedió una competencia diversa a la fiscal al TFF; al disponer que es competencia de éste conocer de actos definitivos que "se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al Erario Federal o el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado".

VII.- También es competencia del TFF, en términos de la fracción VII del citado artículo 23, conocer de las resoluciones administrativas definitivas que "se dicten sobre

interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada". Aquí es prudente aclarar que el Legislador es muy concreto en limitar la competencia de dicho Tribunal, en este caso, a la interpretación de los contratos celebrados por la Presidencia de la República, cualquiera de las 17 Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la PGR que constituyen la Administración Pública Centralizada (artículo 1° LOAPF), mas no conocerá de contratos celebrados por otros organismos públicos.

VIII.- El TFF también es competente, en términos de la fracción VIII de artículo 23 que comentamos, para conocer de las resoluciones firmes de las autoridades 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". En este caso es necesario aclarar que la fracción que nos ocupa solamente se refiere a los actos en los que se finquen créditos fiscales a los servidores públicos, o sea, la imposición de una de las múltiples clases que existen de **sanciones administrativas** en términos del artículo 53 de la LFRSP; sin embargo ¿Qué ocurre con las restantes sanciones administrativas como apercibimiento, amonestación, destitución, inhabilitación, etc?, ¿Podrán impugnarse también ante el TFF o no?. De la lectura de la fracción que nos ocupa parece ser que no es competencia de dicho Tribunal conocer de sanciones administrativas impuestas a servidores públicos diversas a las pecuniarias o multas; empero, esta omisión es suplida por el propio artículo 70 de la LFRSP, el cual en forma expresa faculta al TFF a conocer de **todas** las sanciones administrativas que se impongan a determinado servidor público sean pecuniarias o no.

IX.- También el TFF tiene la posibilidad de conocer, conforme a la fracción IX del artículo 23 referido, actos definitivos que "requieran el pago de garantías de obligaciones fiscales a cargo de terceros"; este supuesto se actualiza cuando las autoridades en forma indebida han requerido el pago a las Compañías Afianzadoras que han emitido pólizas de garantía del interés fiscal en favor de los particulares, las cuales pueden inconformarse también a través de proceso fiscal.

X.- La fracción X del artículo 23 que nos ocupa fue recientemente adicionada mediante decreto publicado en el DOF el 10 de enero de 1994 y la misma concede una **facultad concurrente** entre el TFF y el PJF, al disponer que también conocerá de resoluciones "que se dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. El particular podrá optar por esta vía, o acudir ante la instancia judicial competente". Esta reciente reforma se debió a que actualmente el Estado cuando ocasione daños y perjuicios a un particular debe restituirlos de ellos inmediatamente.

XI.- La última fracción del artículo 23 que nos ocupa (XI), es la que deja la posibilidad de que leyes administrativas prevean la posibilidad de atribuir e incrementar la competencia del TFF, al disponer que también conocerá de las resoluciones fiscales "señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal".

En suma, debido a la **naturaleza jurídica** y a la **competencia** del TFF, puede decirse que el mismo se encuentra en un proceso de integración de toda una esfera jurisdiccional administrativa muy parecida a la del PJF. En los siguientes temas

analizaremos algunas características del proceso fiscal.

4.5.2.3.- PROCEDENCIA E IMPROCEDENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

El juicio contencioso administrativo ante el TFF tiene la finalidad de pronunciarse exclusivamente sobre la legalidad de **actos administrativos** impugnados por los particulares o por las propias autoridades. Solo aquella decisión concretada en una resolución definitiva, emanada de un acto de imperio de autoridad puede ser reclamada o impugnada ante el TFF. Sin embargo, a pesar de que en el tema anterior señalamos a grandes rasgos la competencia de tal Tribunal, es necesario que para que proceda la acción intentada, bien por el gobernado o bien por la autoridad, se satisfagan ciertos requisitos de procedencia enunciados en el CFF en sus artículos 202 y 203, en los cuales el Legislador **no** señaló en forma positiva las causales de procedencia, haciéndolo en forma negativa, o sea, señalando las causales de **improcedencia** del proceso fiscal.

1.- El artículo 202 fracción I del CFF establece que el juicio de anulación será improcedente contra actos "que no afecten los intereses jurídicos del demandante"; consecuentemente, será procedente contra actos que si los afecten; es decir, la resolución impugnada debe ser perjudicial a la parte que pretende impugnarla, resultando imposible que un tercero pretenda alegar su ilegalidad pues no le causa agravio directo alguno. Sobre este tema la SSTFF sentó la tesis que publicó en la RTFF para mayo de 1990, página 24, cuyo rubro es el siguiente: **"SOBRESEIMIENTO DEL JUICIO. PROCEDE SI NO AFECTA EL INTERÉS JURÍDICO DEL DEMANDANTE"**. También es improcedente el proceso fiscal, por razones obvias, cuando se pretenda impugnar un acto que no esté contemplado en alguno de los supuestos de los artículos 15 y 23 de la LOTFF; lo anterior tiene su fundamento legal en la fracción II del citado artículo 202, la cual dispone que el TFF no conocerá de actos "cuya impugnación no corresponda conocer a dicho Tribunal". Igualmente, el juicio fiscal es improcedente contra actos "que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal Fiscal, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas" (fracción III, artículo 202 del CFF).

2.- Otra causal de improcedencia del juicio fiscal se presenta cuando cualquier particular o autoridad pretenda impugnar un acto administrativo que no sea "nuevo", al disponer las fracciones V, VII y VIII del comentado artículo 202 que resulta improcedente dicho juicio contra resoluciones que: a).- Sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal; b).- Sean conexos a otro u otros que hayan sido impugnados a través de otro medio de defensa o recurso diferente y; c).- Hayan sido impugnados a través de un proceso judicial. Con la redacción de las 3 causales de improcedencia que comentamos, el Legislador pretende evitar la emisión de sentencias o fallos contradictorios, evitando a su vez la conexidad de causas. Sin embargo, nos surge una duda sobre este punto, pues las limitantes legales se encaminan a evitar que un particular impugne un **mismo acto administrativo** a través de dos o mas medios de defensa, empero, puede ocurrir que en determinados casos en un solo documento u oficio se encuentren contenidos dos o mas

actos administrativos, caso en el cual ¿Operará alguna de las causales de improcedencia vistas?, o bien, en estos casos ¿Está permitido para el particular agotar en contra de cada acto administrativo el medio de impugnación que considere procedente? o a caso, ¿Tendrá que esperar la resolución de uno a uno de los medios procedentes?. A nuestro juicio las causales de improcedencia solamente limitan o prohíben al particular agotar dos o mas medios de impugnación en contra de un solo acto administrativo y no así en contra de un solo documento u oficio, en cuyo caso le está permitido agotar los medios de defensa que considere procedentes. Seré mas preciso.

En materia aduanera es muy común que cuando se verifique la legal estancia, tenencia o posesión de mercancía de procedencia extranjera en nuestro país, las autoridades al considerar que no se demostró la legal estancia en territorio nacional de dicha mercancía, emitan su resolución condenando al particular al pago de los impuestos al comercio exterior o aranceles que debió pagar, perdiendo también en favor del Fisco Federal la propiedad de esa mercancía, quien tiene la posibilidad de enajenarla inmediatamente. En este caso, indudablemente que la resolución notificada el particular afectado posee fundamentalmente dos actos administrativos, a saber: a).- la determinación de un crédito fiscal (pago de los impuestos al comercio exterior) y; b).- la pérdida de la propiedad de las mercancías involucradas en perjuicio del gobernado y en beneficio del Fisco Federal; consecuentemente, en principio pudiera pensarse que el particular está obligado a agotar primeramente el recurso administrativo de revocación en contra de tal resolución (artículo 142 Ley Aduanera) y posteriormente, acudir al juicio de nulidad ante el TFF; sin embargo, de la lectura de los artículos 117 del CFF y 23 de la LOTFF, se desprende, respectivamente, que el recurso y el juicio de nulidad son procedentes en contra de el crédito fiscal, que le causa al particular un daño en materia fiscal, empero, resulta evidente que en contra del acto de adjudicación de la propiedad en favor del Fisco Federal de la mercancía de que se trate, no es procedente ninguno de los medios de impugnación referidos, ya que este acto no le causa un agravio al particular en materia fiscal, sino que el agravio se presente en materia patrimonial, resultando entonces que el medio de defensa idóneo en su contra, no es el recurso administrativo ni el juicio de nulidad, sino el juicio de amparo. En estas condiciones el particular podrá impugnar validamente a través de la vía administrativa el crédito fiscal y mediante la vía judicial el acto de adjudicación, resultando que ambos actos administrativos a pesar de encontrarse en un solo documento, deben y pueden ser impugnados a través de dos o mas medios de impugnación distintos; sin actualizarse alguno de los supuestos legales de improcedencia que hemos señalado.

3.- El juicio de nulidad también es improcedente contra actos administrativos que no sean definitivos o que sean consentidos por el interesado, al disponer las fracciones IV y VI del comentado artículo 202 que: a).- No será un acto definitivo aquel que pueda impugnarse a través de algún recurso o medio de defensa obligatorio y no de carácter optativo (en este caso se muestra el carácter de definitividad que opera en el juicio fiscal) y; b).- Será un acto consentido aquel en contra del cual el particular afectado no haya promovido medio de defensa legal alguno en los plazos establecidos por las leyes de la materia.

4.- Asimismo, el juicio de anulación será improcedente en contra de actos

inexistentes o que no sean concretos; lo anterior tiene su fundamento legal en las fracciones IX y XI del citado artículo 202, las cuales disponen que: a).- No procederá el citado juicio en contra de actos que consistan en ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin que con ellos se haya aplicado un acto concreto al particular y; b).- También será improcedente en los casos en los que de constancias de autos se desprenda que materialmente no existe el acto reclamado.

5.- Al publicarse en el DOF el "Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Disposiciones de Diversas Leyes relacionadas con el Tratado de Libre Comercio de América del Norte" el 22 de diciembre de 1993, se adicionaron dos fracciones al citado artículo 202, las XII y XIII, que se refieren a la improcedencia que se origina en relación a los créditos fiscales que la SECOFI imponga a los particulares en materia de Comercio exterior; estas causales están extremadamente vinculadas con los artículos 95 a 97 de la LCE y que a grandes rasgos consiste en que, en materia de controversias de comercio exterior, los particulares antes de acudir al TFF deben agotar obligatoriamente cualquiera de las vías administrativas contenidas en la LCE y que son: 1.- el recurso administrativo o, 2.- Alguna de las vías alternativas de solución de controversias; empero, hay que tener en cuenta que se agota el recurso, el TFF puede conocer la resolución, no así si se agota alguna de las vías alternativas.

6.- Finalmente, las fracciones X y XIV del artículo 202 en comento se refieren respectivamente a la improcedencia que se origina por: a).- No expresar agravios en contra de la resolución impugnada, con ello el TFF se ve impedido para determinar la legalidad o no de dicho acto (en el tema de los recursos de revocación se citó la tesis que por rubro lleva: "CONCEPTO DE AGRAVIO.- REQUISITOS QUE DEBE REUNIR", la cual da a conocer cuales son los elementos esenciales de los agravios para ser considerados como tales) y; b).- La improcedencia del juicio fiscal que puedan contemplar otros ordenamientos legales diversos al CFF.

4.5.2.4.- PARTES EN EL PROCESO FISCAL.

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 198 del CFF, pueden ser partes en el juicio de nulidad 3 sujetos; el demandante, el demandado (cuando menos 2) y los terceros.

1.- *El Demandante:* A quien en el juicio fiscal se le designa con el nombre de "actor", es quien promueve el juicio de nulidad, quien ejercita la acción, la potestad, el derecho, la facultad o la actividad mediante la cual provoca la función jurisdiccional y que puede recaer en un particular afectado por determinado acto administrativo o en una autoridad que considere que cierto acto administrativo está beneficiando indebidamente a un particular.

2.- *El Demandado:* Tienen tal carácter, cuando el juicio es promovido por un particular, las autoridades siguientes: a).- La que emitió o expidió el acto; b).- El Titular de la Dependencia o Entidad de la Administración Pública Federal (ver artículos 1º a 3º de la LOAPF), de la PGR o de la PGJDF, de la que dependa la autoridad emisora del acto y; c).- El Titular de la SHCP cuando se impugnen actos de autoridades federativas o estatales coordinadas fiscalmente con la Federación o cuando se controvierta el interés fiscal de la

Federación.

Cuando el juicio sea promovido por las autoridades, el carácter de demandado recaerá en el particular que se beneficie indebidamente con la expedición del acto administrativo impugnado.

3.- *Los Terceros Interesados*: Tienen ese carácter las personas que posean un derecho incompatible con la pretensión del demandante. El ejemplo más común de esta parte en el proceso fiscal se da en los casos en los que, como resultado de la verificación de las obligaciones de un particular, las autoridades fiscales determinan incrementar sus ingresos y con ello la base de los impuestos y, toda vez que, en términos de la LFT los patrones tiene que entregar a sus trabajadores la PTU que les corresponde, luego entonces, además del crédito fiscal, las autoridades fiscales determinarán un reparto adicional de PTU en favor de dichos trabajadores.; en este orden de ideas, si el particular decide impugnar tanto en crédito fiscal como la PTU, entonces, los trabajadores se verían lesionados en sus intereses si se decreta su nulidad, por lo que deben ser llamados a juicio para que expresen lo que a su derecho convenga y defender la validez de la PTU determinada en su favor.

4.5.2.5.- LA DEMANDA.

El documento a través del cual el demandante inicia el proceso jurisdiccional y en el que, en materia fiscal, expresa los agravios que le causa el acto administrativo impugnado y ofrece las pruebas para demostrarlos, recibe el nombre de **demanda**. Debido a la gran importancia de dicho documento, el Legislador ha sido cauteloso en señalar los requisitos mínimos que debe reunir, so pena que de no cumplirlos se desechará de plano o se tendrá por no interpuesta; requisitos que se encuentran contenidos fundamentalmente en los artículos 207 a 209 del CFF y que son los siguientes.

1.- *Lugar y Fecha de Presentación*. En términos del artículo 207 del CFF la demanda debe presentarse **directamente ante la Sala Regional competente**; consecuentemente, si tomamos en consideración que en términos del artículo 24 de la LOTFF la Sala Fiscal competente para conocer de los juicios que se presenten es aquella que tenga jurisdicción territorial en el "lugar donde se encuentra el domicilio fiscal del demandante que impugne las resoluciones correspondientes" (hasta el 31 de diciembre de 1992 la competencia se regía por el lugar donde se ubicara la autoridad emisora de la resolución impugnada); sin embargo, esta es la regla general pues tratándose de los juicios en materia de Comercio Exterior, la competencia de las Salas Regionales se rige por el domicilio de la autoridad emisora de la resolución impugnada (ver artículo 24, párrafo segundo, de la LOTFF). Por otra parte, la demanda puede ser presentada por **correo certificado con acuse de recibo** si el demandante tiene su domicilio fuera de la sede de la Sala y siempre que el envío respectivo se haga desde el lugar en el que reside éste; caso en el cual la fecha de presentación en las oficinas postales será considerada la fecha en que se interpuso la demanda, independientemente del tiempo en que tarde en llegar a la Sala Fiscal. Es prudente aclarar que el Legislador, previendo la posibilidad de que se presenten demandas en Salas Regionales incompetentes, dispuso en el artículo 218 del CFF que la Sala receptora de la demanda la enviará a la que considere competente, suspendiéndose el plazo legal desde el momento en que se presentó la demanda ante la Sala incompetente.

Por otra parte, si es un particular el que promueve el juicio de nulidad cuenta con un plazo de 45 días hábiles para interponer su demanda, contados a partir del día siguiente de aquel en que surta efectos la notificación del acto impugnado o de la fecha en que el actor se manifieste sabedor del mismo (ver artículo 135 CFF). Mientras que, si es una autoridad la que promoverá tal juicio, cuenta con un plazo de 5 años para presentar su demanda, siguientes a la fecha en que se haya emitido la resolución impugnada que beneficia al particular, salvo que los afectos de ésta sean de *tracto* sucesivo, caso en el cual dicho plazo contará a partir de último efecto y, en caso de que obtenga la nulidad o modificación de tal resolución, los efectos de la sentencia respectiva solo se retrotraerán a los 5 años anteriores a la presentación de la demanda. Esta circunstancia denota el trato desigual en materia de plazos legales de presentación de la demanda, ya que existe una enorme diferencia entre el plazo del particular (45 días) y el plazo de las autoridades (5 años), lo cual perjudica enormemente a los gobernados.

2.- Requisitos Formales de la Demanda. La demanda de nulidad debe satisfacer determinados requisitos para que se admita a trámite, los cuales deben plasmarse en su texto y que son:

a).- El Nombre, Domicilio Fiscal, clave del RFC y Domicilio para oír y recibir notificaciones, todos ellos del demandante.

b).- Las características o datos individuales de la resolución que se impugna y de la cual se solicita su nulidad.

c).- El nombre de las autoridades demandadas (artículo 197 fracciones II y III del CFF) o en su caso, el nombre y domicilio del particular al que beneficie la resolución impugnada.

d).- El nombre y domicilio en que pueden ser emplazados los terceros interesados (artículo 198 fracción IV del CFF), en caso de que los haya.

e).- Narrar los hechos o antecedentes que originaron la interposición de la demanda.

f).- Expresar los agravios que cause el acto impugnado y.

g).- Realizar un listado de las pruebas que ofrece; las cuales en caso de tratarse de periciales o testimoniales, se señalarán los nombres y domicilios de las personas que las desahogarán.

Es prudente aclarar que en el último párrafo del citado artículo 208 el Legislador plasmó una sanción o pena que sufrirá el demandante en los casos de que no satisfaga los requisitos señalados en los incisos a), b), c) y f); la cual consistirá en que el Magistrado instructor **DESECHARÁ** por improcedente la demanda interpuesta.

3.- Anexos de la Demanda. Adicionalmente a la demanda deben adjuntarse ciertos documentos, los cuales se encuentran enunciados en el artículo 209 del CFF y que son:

a).- Una copia de la demanda para cada una de las partes en el juicio y una copia mas de los anexos de la misma para el titular de la Dependencia o Entidad, PGR o PGJDF de la que dependa la autoridad emisora del acto impugnado; o bien, para el particular demandado, en su caso.

b).- El documento en con el que el promovente acredite su personería o en el que conste reconocida ésta, cuando no promueva en nombre propio

c).- El documento en el que conste el acto impugnado y, en caso de impugnarse una

negativa ficta, anexar la instancia o recurso administrativo no resuelto.

d).- Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el demandante manifieste **bajo protesta de decir verdad**: 1.- Que no la recibió o, 2.- Que la recibió por correo; en caso de que la notificación se haya realizado por edictos, deberá de especificar la última fecha en que se publicó y el órgano en que se hizo.

e).- Las pruebas que ofrezca, las cuales en caso de ser **documentales** que no obren en poder del demandante o cuando no las hubiese podido obtener a pesar de que estuvieran a su disposición, deberá de señalar el lugar en que se encuentren para que a su costa se expidan copias certificadas, bastando para ello que el demandante adjunte el documento debidamente sellado a través del cual solicitó tales documentos. Asimismo, si se trata de **pruebas periciales o testimoniales** deberá de adjuntar el demandante el cuestionario y el pliego de posiciones que desahogaran las personas de que se traten, los cuales deben estar firmados por el oferente o demandante.

Por otra parte, en el último párrafo del citado artículo 209, el Legislador también plasmó una sanción o pena en caso de que no se adjunten los documentos necesarios a la demanda; sanción que consiste en que el Magistrado instructor tendrá por **NO PRESENTADA** la demanda, tratándose de los documentos señalados en los incisos a) a d) y, por no ofrecidas las pruebas en el caso del inciso e).

Es prudente aclarar que debido a la redacción del texto del citado artículo 209, existe confusión en cuanto a que si los documentos anexos a la demanda deben presentarse en original, copia certificada o aún, copia simple, ya que en muchas ocasiones los particulares ofrecen indistintamente esta clase de documentos (no necesariamente en original); sin embargo, en la práctica en algunas ocasiones cuando el demandante exhibía como documentos anexos a su demanda **copias simples**, el Magistrado instructor determinaba tenerla por no interpuesta, en cuyo caso el afectado acudía a la vía judicial a inconformarse, ya que el precepto legal en comento no exige en forma determinante que los documentos anexos la demanda deban ser originales. Esta situación generó la expedición de la jurisprudencia sostenida por el 2º TC en Materia Administrativa del 1er. Circuito, publicada en la GSJF N° 70, para el mes de octubre de 1993, p. 24, cuyo texto indica:

"DEMANDA DE NULIDAD. DEBE ADMITIRSE AÚN CUANDO SE PRESENTEN EN FOTOCOPIA SIMPLE LOS DOCUMENTOS A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 209 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- De conformidad con el artículo 209, fracciones I a IV, del Código Fiscal de la Federación el demandante deberá adjuntar a su escrito inicial determinados documentos, sin que el precepto exija expresamente que sean originales; por tanto, basta que sean copias fotostáticas simples las que se exhiban para que se tenga por cumplido el requisito de procedencia que prevé dicha norma, ya que es principio general de derecho que donde la ley no distingue el juzgador no debe distinguir".

Los citados artículos 208 y 209 contienen diversas sanciones (desechar y tener por no interpuesta la demanda), las cuales pudiera pensarse que son muy severas por implicar denegación de justicia e incumplir con las formalidades esenciales del procedimiento (en los demás procesos jurisdiccionales se contempla la figura de *la prevención* en los casos de que se interpongan demandas oscuras o irregulares); lo cual orilló a los particulares a impugnar dichos preceptos como inconstitucionales, resolviendo la SCJN lo siguiente.

Al referirse a la inconstitucionalidad argumentada que consideraba que las citadas sanciones eran inusitadas y excesivas, sentó la tesis visible en la GSJF N° 63, para el mes de marzo de 1993, p. 26; cuyo texto es el siguiente:

"CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, DESECHAMIENTO DE LA DEMANDA EN ESE JUICIO. EL ARTÍCULO 209, FRACCIÓN I Y ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1989, NO ESTABLECE UNA PENA INUSITADA Y TRASCENDENTAL DE LAS PROHIBIDAS POR EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL.- No puede considerarse que el desechamiento de una demanda dentro del juicio contencioso administrativo por no exhibir las copias necesarias para correr traslado a las partes, constituya una pena o sanción inusitada y trascendental, toda vez que por pena inusitada, según la interpretación del artículo 22 Constitucional, debe entenderse aquella que ha sido abolida por inhumana, cruel, infame, excesiva y que no corresponda a los fines que persigue, o bien, aquellas penas o sanciones que sean de la misma naturaleza de las citadas, esto es, una pena es inusitada, cuando su imposición no obedece a la aplicación de una norma que la contenga, sino al arbitrio de la autoridad que realiza el acto impositivo. En esta tesis, la sanción establecida en el último párrafo del artículo 209 invocado, no es una pena inusitada, en tanto que su imposición no obedece a una conducta arbitraria del juzgador, sino constituye una consecuencia establecida en la ley que, además no trasciende a terceros extraños, dado que la sanción que prevé solo se aplica a la persona que interpone la demanda respectiva".

Por otra parte, sobre la inconstitucionalidad planteada que considera a tales sanciones como contraventoras del artículo 17 Constitucional, sentó la tesis visible en la GSJF N° 63, para marzo de 1993, p. 27; cuyo texto es el siguiente:

"CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, DESECHAMIENTO DE LA DEMANDA EN ESE JUICIO. EL ARTÍCULO 209, FRACCIÓN I Y ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1989, NO VIOLA EL ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL.- La circunstancia de que el precepto mencionado prescriba que la demanda se tendrá por no presentada cuando no se adjunten a la misma las copias necesarias, no significa denegación de justicia puesto que ello no obstaculiza el acceso a la jurisdicción ya que en nada impide que se ejercite debidamente la acción ante el Tribunal Fiscal de la Federación, siempre que se cumpla con los requisitos formales que establecen las diversas fracciones del artículo invocado, cuyo cumplimiento facilita el ejercicio de la acción y garantiza la resolución pronta y expedita de los juicios como prescribe el artículo 17 Constitucional".

Finalmente, como se ha podido apreciar del texto de los últimos párrafos de los artículos 208 y 209 referidos, las sanciones o consecuencias en ellos plasmadas son distintas; empero, antiguamente los demandantes que se veían afectados por una u otra, la combatían a través del **Recurso de Reclamación** contemplado en el artículo 242 del CFF que procede "en contra de las resoluciones del magistrado instructor que **desechen la demanda**, la contestación o alguna prueba, que decreten el sobreseimiento del juicio o aquellas que rechacen la intervención del tercero". Como se puede observar dicho recurso procede, entre otros supuestos, únicamente en contra del acuerdo que **deseche la demanda** (artículo 208) y no contra del que **la tenga por no interpuesta** (artículo 209), caso en el cual será procedente el juicio de amparo y no el citado recurso; el anterior criterio ha sido sostenido por la SCJN en su jurisprudencia N° 9/92, visible en la GSJF N° 60, para diciembre de 1992, pp. 15 y 16; cuyo texto es el siguiente:

"RECLAMACIÓN, RECURSO DE. NO ES PROCEDENTE CONTRA EL AUTO QUE TIENE POR NO PRESENTADA UNA DEMANDA FISCAL DE NULIDAD.- El artículo 242 del Código Fiscal de la Federación establece, en lo conducente, que el recurso de reclamación procede en contra de las resoluciones del magistrado instructor que desechen la demanda, pero no preceptúa la procedencia de dicho recurso en contra del auto que tenga por no presentada la demanda de nulidad. Ahora bien, los términos "tener por no presentada" una demanda, y "desechar" una demanda, podrán tener el mismo efecto de no admitirla, pero desde el punto de vista jurídico significan cosas distintas y se aplican a situaciones diferentes. El desechamiento de una demanda implica una determinación de improcedencia de la acción; en cambio, el tenerla por no interpuesta no supone el análisis de la procedencia de la propia acción. Por lo tanto, como las leyes que prevén recursos deben ser claras al establecer los casos y las condiciones en que éstos operan, sin que resulte lógico y jurídico establecer su procedencia por simple analogía, pues ello induce a confusión y a inseguridad jurídica, al no estar establecido en el artículo citado contra el auto que tiene por no interpuesta una demanda, éste no es procedente y sí el juicio de amparo directo contra el auto de que se trata".

4.5.2.6.- LA CONTESTACIÓN.

Son los artículos 212 a 216 del CFF los que regulan todo lo concerniente a la contestación de la demanda de nulidad en el proceso fiscal, por lo que será en ellos en los que nos basaremos.

1.- *Lugar y Fecha de presentación de la Contestación.* En primer lugar después que el demandado haya sido legalmente emplazado notificándole la demanda que en su contra se ha entablado, cuenta con un plazo de 45 días hábiles para producir su contestación, la que deberá presentar precisamente ante la Sala Fiscal que haya efectuado el emplazamiento. Si su escrito de contestación no se presenta dentro del plazo legal o no se refiere a todos y cada uno de los hechos que el demandante le impute en su demanda, éstos se tendrán por ciertos, salvo que por las pruebas ofrecidas se desvirtúen. Asimismo, el segundo párrafo de artículo 212 del CFF dispone que si alguna autoridad que debiera de ser parte en el proceso fiscal, no ha sido emplazada por no ser señalada por el actor, la Sala Fiscal de oficio le correrá traslado de la demanda para que la conteste dentro del plazo legal; sin embargo, en estos casos es necesario aclarar que el traslado de oficio se hará en la medida en que el actor haya acompañado una copia adicional de la demanda, pues si no lo hace y el Magistrado instructor detecta que no acompañó una copia de la demanda para una autoridad que debiera ser parte en el proceso fiscal, entonces el demandante estaría incumpliendo lo dispuesto por el artículo 209 del CFF y tendría que aplicársele la sanción correspondiente, teniendo, en consecuencia, por no presentada su demanda.

2.- *Requisitos Formales de la Contestación.* Al igual que sucede con la demanda, la contestación debe satisfacer determinados requisitos formales, los cuales son:

a).- Señalar los incidentes de previo y especial pronunciamiento que considere. A este tipo de actos procesales se le denomina así, pues se refieren a una cuestión ajena a la litis planteada en el proceso, pero "inciden" en el sentido de la resolución de éste; por lo que la Sala Fiscal ante la que se promueva, antes de resolver la cuestión de fondo, debe pronunciarse "especial y previamente" en cuanto al incidente promovido, ya que en algunos casos, si éstos resultan fundados será innecesario que se pronuncie en cuanto al fondo de la cuestión. En el proceso fiscal solamente están reconocidos como de previo y especial pronunciamiento los incidentes de: i.- Incompetencia en razón de territorio; ii.- Nulidad de

notificaciones; iii.- Acumulación de autos; iv.- Interrupción por causa de muerte o disolución y; v.- Recusación por causa de impedimento, según el artículo 217 del CFF. Al interponer alguno de estos incidentes, el demandado debe expresar las consideraciones que considere necesarias para demostrar al Magistrado que no es necesario que entre al fondo del negocio.

b).- Referirse concretamente a todos y cada uno de los de los hechos que el demandante le impute, negándolos, afirmándolos o explicando como sucedieron en realidad y expresando que ignora los que no le son propios; so pena que de no hacerlo, éstos se tendrán por ciertos.

c).- Expresar los razonamientos lógico-jurídicos por los cuales considera que son infundados, ineficaces o improcedentes todos y cada uno de los agravios expresados por el demandante para anular la resolución impugnada y.

d).- Efectuar una relación de las pruebas que ofrece, las cuales si se tratan de periciales o testimoniales debe precisar los hechos sobre los que versarán e indicar el nombre y domicilio de las personas que las desahogarán; de lo contrario se tendrán por no ofrecidas.

Finalmente, si el demandado al producir su contestación incumple con alguno de los requisitos que se han enunciado, el Magistrado instructor al detectarlo la **tendrá como no presentada**, siéndole aplicable lo dispuesto por el último párrafo del artículo 208 del CFF, el cual abordamos anteriormente.

3.- **Anexos de la Contestación.** Existen también algunos documentos que el demandado debe adjuntar irremediamente a su demanda, tales como:

a).- Una copia de la contestación y de sus anexos para cada una de las partes que intervengan en el proceso fiscal.

b).- El documento con el que acredite su personalidad en los casos en los que el demandado sea un particular y no conteste por su propio derecho.

c).- El cuestionario que deban desahogar el perito o el testigo, mismo que deberá de presentarse firmado por el demandado y.

d).- Las pruebas documentales que ofrezca.

En este caso también existe una sanción a la que se hará acreedor el demandado si no anexa los documentos referidos con anterioridad y que consistirá en que el Magistrado instructor tendrá por no interpuesta su contestación, resultando aplicable lo dispuesto por el último párrafo del artículo 209 del CFF, el cual se abordó anteriormente.

4.5.2.7.- AMPLIACIÓN DE LA DEMANDA Y SU CONTESTACIÓN.

En materia fiscal se presenta un acto procesal poco común el los demás procesos jurisdiccionales, que consiste en la oportunidad que el Magistrado concede al demandante de **ampliar** su demanda original y al demandado de contestarla, según lo disponen los artículos 210, 212, 213 y 214 del CFF; empero, debido a sus características especiales el Legislador consideró necesario limitar el derecho de ampliar la demanda a caso específicos y en condiciones singulares que referiremos a continuación; no sin antes dejar bien claro

que una vez concedida la oportunidad por parte del Magistrado de ampliar la demanda, queda a libertad del demandante ejercitar su derecho o no, o sea, en ningún caso y bajo ninguna circunstancia se le podrá exigir que la amplíe.

1.- **Causales para Ampliar la Demanda.** El artículo 210 del CFF enuncia 3 supuestos legales que al materializarse dan como resultado que el Magistrado instructor se encuentre obligado a conceder al demandante la oportunidad de que amplíe su demanda, sin que esto signifique que éste se encuentre obligado a hacerlo. Tales supuestos son:

a).- Cuando el acto impugnado por el demandante sea una "Negativa Ficta". Este supuesto es muy lógico pues, según lo dispone el artículo 37 del CFF, la *negativa ficta* se configura cuando alguna instancia, recurso o petición que se haya formulado a las autoridades fiscales no ha sido resuelta en un plazo de 4 meses, por lo que "el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponerlos medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte". En este caso especial la demanda de nulidad se interpone en contra de un acto que solo existe *fictamente* y no materialmente, ya que será en la contestación a la demanda de *negativa ficta* cuando la autoridad exprese materialmente los motivos de su resolución negativa y, hasta entonces (con la ampliación) el demandante estará en posibilidad de combatir los razonamientos del demandado.

Como se puede apreciar, la litis en el proceso fiscal en el que se impugne una *negativa ficta* se perfecciona hasta la contestación de la citada demanda; empero, ¿Qué pasa si por cualquier circunstancia la contestación de la demanda de *negativa ficta* se tiene por no presentada o por no interpuesta?, ¿Se habrá perfeccionado la litis en el proceso fiscal? o bien, ¿La Sala Fiscal contará con los elementos necesarios para emitir su sentencia?. Indudablemente que en un caso parecido resultaría prácticamente imposible que se resolviera la *negativa ficta* impugnada, resultando mas práctico que el demandante se desistiera de su acción y volviera a interponer una nueva demanda. No obstante lo anterior, todo el trámite y las consecuencias referidas pueden evitarse si al presentar la demanda de *negativa ficta* el demandante expresa determinados agravios como si en verdad existiera materialmente la resolución de la autoridad, caso en el cual si es que la contestación no se admite o se tiene por no interpuesta, el Magistrado instructor y la Sala Fiscal contarán con algunos elementos para emitir su resolución. Sobre el particular expresa el Lic. Margain Manatou (op. cit. p. 193) que "Si el demandante no precisa en su escrito de demanda los conceptos de nulidad y no hay contestación ¿qué nulifica el Tribunal? Por ello se considera un grave error el sostener que la litis del juicio de nulidad, en el que se impugna una *negativa ficta*, se constituye con la contestación de la autoridad y la ampliación de la demanda".

b).- En contra del acto principal y su notificación del que derive el impugnado en la demanda, cuando éstos se den a conocer en la contestación. En algunos casos el demandante al interponer su demanda únicamente conoce como acto impugnado uno de los accesorios de otro acto principal; tal es el caso en el que por un error u omisión de la autoridad solo se notifica el PTU determinado a cargo de determinado gobernado, sin hacer lo propio con el acto principal -dígase crédito fiscal- que determina la existencia de diferencias en la base tributaria del mismo particular; en este caso, el demandante si no impugna por vicios propios el acto accesorio y deja transcurrir el plazo legal para hacerlo,

se considerará como un acto consentido y deberá pagarlo, lo que lo obliga a combatirlo y negar la existencia del acto principal del que deriva, así como de su debida notificación, aspectos que obligaran al demandado ha aportar en su contestación, tanto el acto principal y quizá su notificación, generándose el derecho en favor del demandante de ampliar su demanda e impugnar, tanto el acto principal y la contestación del demandado.

c).- En los casos en los que se impugne la ilegal notificación del acto combatido, según los supuestos del artículo 209-Bis del CFF.

Sobre el tema de la ampliación de la demanda la SSTFF ha sustentado la tesis jurisprudencial N° 167, cuyo rubro es el siguiente: "**AMPLIACIÓN DE DEMANDA.- PROCEDE SI LA AUTORIDAD EN SU CONTESTACIÓN INTRODUCE ELEMENTOS QUE SON DESCONOCIDOS POR EL ACTOR**".

Finalmente, el escrito mediante el cual se amplie la demanda deberá de cumplir los requisitos del artículo 208 del CFF y deberán de anexarse los documentos a que se refiere el artículo 209 del mismo Código, siendo aplicables las sanciones en ellos contenidos.

2.- *Contestación a la Ampliación de Demanda.* En este caso no hay mucho que decir, ya que la contestación que recaiga a la ampliación de la demanda, debe reunir los requisitos y tener como anexos los documentos a que se refieren los artículos 213 y 214 del CFF, de lo contrario al demandado se la aplicarán las sanciones establecidas en los artículos 208 y 209 del mismo ordenamiento legal.

4.5.2.8.- LAS PRUEBAS.

El Mag. De la Rosa Vélez sostiene que "la prueba es el medio que emplea el tribunal para conocer la verdad de los hechos controvertidos; puede proceder de las partes o de un tercero y referirse a personas o cosas, estar permitidas por la ley y tener relación con los hechos planteados. A través de las pruebas las partes pretenden alcanzar el convencimiento del juzgador, que habrá de reflejarse al momento de emitir el fallo respectivo"²⁹. Por razones obvias, en el proceso fiscal existe la necesidad de que el demandante acredite los extremos de su acción y el demandado los de su excepción, para que el Juzgador esté en posibilidad de expresar la resolución mas acertada de acuerdo con los hechos probados por las partes en el proceso; esta obligación que cada parte tiene a su cargo recibe el nombre de "carga de la prueba". La Mag. Santillán Méndez sostiene que "la formación del material de conocimiento en el proceso, necesario al juzgador para formular su convicción sobre los hechos controvertidos, constituye un peso para las partes, que viene a representar lo que la terminología jurídica-procesal se denomina como "la carga de la prueba"³⁰.

Según lo dispuesto por el artículo 230 del CFF, en el proceso fiscal se admitirán toda clase de pruebas, incluyendo las supervenientes, con excepción de la prueba

²⁹ DE LA ROSA VÉLEZ, Ricardo Sergio: "La Prueba en el Procedimiento Contencioso, Consideraciones Generales". Obra Conmemorativa de los 50 años del TFF. Tomo VI. México 1992. p. 119.

³⁰ SANTILLÁN MÉNDEZ, Josefina: "La Carga de la Prueba en el Proceso Tributario". Obra Conmemorativa de los 50 años del TFF. Tomo VI. México 1992. p. 413.

confesional a cargo de las autoridades; esta limitante resulta ser muy lógica debido a que prácticamente resultaría imposible que el titular de cualquier autoridad, emisor de un número inmenso de actos administrativos susceptibles de ser impugnados, tuviera la obligación de comparecer al desahogo de un gran número de pruebas confesionales, por lo que dichos servidores públicos, si bien es cierto que no pueden desahogar la prueba confesional, también lo es que en términos del artículo 127 del CFPC (de aplicación supletoria en materia fiscal según el artículo 5º del CFF), tienen la obligación de emitir informes que se relacionen con los hechos personales que les atribuya el demandante. Asimismo, a lo largo de los artículos 231 a 233 del mismo Código, el Legislador reguló lo concerniente al desahogo de las pruebas testimoniales y periciales, así como la expedición de documentales que obren en poder de otras autoridades.

Finalmente, en el artículo 234 del CFF se encuentran plasmados los principios de valoración de pruebas a que debe ceñirse el Juzgador; tales como que harán prueba plena la confesión expresa de las partes (contenida en los documentos) y las presunciones que no admitan prueba en contrario; asimismo, la valoración de las pruebas testimoniales y pericial quedará a la prudente apreciación de la Sala Fiscal. Es prudente aclarar que los anteriores lineamientos pueden ser inobservados por el juzgador, según el último párrafo del artículo en comento, solamente que en estos casos la Sala deberá de fundarlo razonadamente en la parte correspondiente de la sentencia.

4.5.2.9.- ALEGATOS Y CIERRE DE INSTRUCCIÓN.

En temas anteriores dejamos claro que todo proceso se divide en dos partes, la instrucción o procedimiento y el juicio o etapa de sentencia; por lo que el proceso fiscal no es la excepción. Cuando no existen mas pruebas que desahogar, el Magistrado instructor tiene la obligación, en términos de lo dispuesto por el artículo 235 del CFF, de conceder a todas las partes involucradas en el proceso, la posibilidad de expresar los **alegatos** que estimen convenientes. Según el Lic. Margain Manatou (op. cit. p. 279) "los alegatos sirven, esencialmente a la parte demandante, para que se haga una examen comparativo entre las causales de ilegalidad expuestas en el escrito de demanda en contra de la resolución impugnada y la contestación que produce la autoridad demandada a cada una de ellas, así como de sus pruebas, con el objeto de destacar que ésta última no alude a todos y cada una de los agravios expuestos, o bien alude parcialmente a alguno de ellos, o bien se pretende mejorar el acto combatido introduciéndose argumentos no expuestos en éste o invocándose disposiciones no citadas en él". Sin embargo, lo cierto es que las partes se encuentran en libertad de expresar lo que deseen en su escritos de alegatos, sin que exista limitación alguna al respecto.

Por otra parte, existe un plazo determinado (que transcurre individualmente para cada una de las partes en forma individual), para presentar el escrito correspondiente de alegatos y que se computa a partir de que el Magistrado instructor 10 días después de que se hayan desahogado todas las pruebas y no exista ninguna cuestión pendiente que impida que los autos pasen a sentencia, notificará por lista a las partes que tienen un plazo de 5 días para interponer los alegatos respectivos; consecuentemente, si tales escritos se presentan

antes o después del término de los 5 días, serán extemporáneos y no tendrá la obligación la Sala Fiscal de tomarlos en cuenta al emitir su resolución. No obstante lo anterior, si los alegatos son presentados dentro del plazo concedido por la ley para tal efecto y éstos no son tomados en cuenta por la Sala Fiscal al emitir su resolución, se estará violando el procedimiento fiscal y la parte que obtenga la resolución contraria a sus intereses podrá impugnar tal omisión, según lo ha sostenido el 1er. TC en Materia Administrativa del 1er. Circuito que emitió el criterio publicado en el Informe de la SCJN para el año de 1989, Tercera Parte, Volumen I, p. 753; cuyo texto es el siguiente:

"ALEGATOS, ESCRITO DE, DEBE ANALIZARSE EN SENTENCIA POR EL TRIBUNAL FISCAL.- Tomando en consideración, que en el escrito inicial que contiene la demanda de nulidad formulada por la hoy quejosa, fue señalado para recibir todo tipo de notificaciones, un lugar fuera de donde reside la responsable, entonces si la quejosa en uso del derecho que lo otorgan los dispositivos 230 y 235 del Código Fiscal de la Federación, formuló dentro de los cinco días concedidos sus alegatos, documento que depositó en la oficina de correos, antes de vencer el término concedido, es evidente que tales pruebas debieron admitirse y sus alegatos tomarse en consideración al momento de dictarse la sentencia respectiva, y al no hacerlo así, las Sala responsable violó en su perjuicio las normas que rigen el procedimiento, afectándose su defensa, tal y como lo prevé el artículo 159, fracción III de la Ley de Amparo".

Una vez presentados o no los escritos de alegatos, sin duda que no existirá ninguna cuestión que impida el cierre de la instrucción, dándose por concluido el procedimiento fiscal e iniciando el juicio fiscal; en estos casos no es necesaria una declaración expresa del Magistrado instructor que así lo decrete, según lo dispuesto por el artículo 235, último párrafo; pasando los autos del expediente a sentencia.

4.5.2.10.- LA SENTENCIA.

En este caso es necesario aclarar que en el presente tema solamente nos referiremos a las características más simples de las sentencias del TFF que se desprenden de la ley, ya que su sentido, contenido, naturaleza, etc., serán tema del Capítulo V de la presente tesis.

Son los artículos 236, 237, 238 y 239 del CFF los que regulan todo lo concerniente a las sentencias del TFF, las cuales se pueden pronunciar por unanimidad de votos o por mayoría (hay que recordar que cada Sala Regional del TFF está integrada por 3 Magistrados y la Sala Superior por 9); asimismo, el proyecto respectivo debe elaborarse dentro de los 45 días siguientes al cierre de la instrucción (salvo los casos de sentencias que decreten el sobreseimiento del juicio), el cual será votado por los Magistrados si están de acuerdo con su sentido o emitirán su voto particular razonado si es que disienten del criterio mayoritario; posteriormente, se engrosará el fallo con todas las observaciones efectuadas por los Magistrados.

Las sentencias del TFF pueden ser declarativas (limitarse a señalar se contravino la ley o no con la expedición del acto impugnado) o condenatorias (que no solo declara la contravención legal del acto impugnado, sino que ordenará su reposición); igualmente, deberán de encargarse de estudiar la totalidad de los agravios o puntos controvertidos en el proceso fiscal; existiendo la posibilidad de que las Salas Fiscales puedan corregir los errores en la cita de los preceptos legales de las partes, sin que puedan modificar los hechos

argumentados por las partes. Sin embargo, algo que es muy importante, las Salas Fiscales no podrán anular o modificar las resoluciones o actos que expresamente no hayan sido impugnados por el demandante.

4.6.- EL JUICIO DE AMPARO EN MATERIA FISCAL.

Siempre que se aborde el interesante tema de los medios de impugnación en contra de actos de autoridad, no puede faltar la mención del que a nuestro juicio es el más importante de todos: el **juicio de amparo**. Dicho medio de defensa se ventila única y exclusivamente ante los órganos judiciales pertenecientes al PJF y constituye uno de los procesos más técnicos e importantes que existen en nuestra legislación vigente, ya que es aplicable a todas las materias jurídicas. Estas características han permitido a grandes tratadistas escribir un sinnúmero de obras que tratan al juicio de amparo y, asimismo, nos impiden que en tan breve espacio mencionemos todos sus elementos y procedimientos; por lo que en este tema únicamente señalaremos las características principales del juicio de amparo en materia fiscal.

Antes que nada es necesario saber que existen ciertos **principios de procedencia**³¹ que rigen al juicio de amparo que se encuentran contenidos en la Constitución (artículos 103 y 107) y en la Ley de Amparo y que tiene como finalidad la de evitar que los gobernados interpongan este medio de impugnación en forma caprichosa, ya que se trata de un medio **extraordinario**. Tales principios son fundamentalmente los siguientes:

1.- **Principio de Instancia de Parte.** Encuentra su fundamento en la fracción I, del artículo 107 Constitucional y en el artículo 4° de la Ley de Amparo y consiste esencialmente en que el juicio de amparo solamente puede ser promovido por la parte agraviada directamente por los efectos o expedición del acto reclamado, ninguna otra podrá hacerlo y solos así se iniciará la acción de los órganos judiciales.

2.- **Principio de la Existencia de un Agravio Personal y Directo.** Su fundamento constitucional se encuentra contenido en las fracciones I, II y III del artículo 103 y en el artículo 5° de la Ley de Amparo. Precisamente el quejoso en el juicio de amparo es la persona que ha sufrido un agravio directo en sus derechos por la expedición de determinado acto de autoridad; es decir, dicha persona está sufriendo directamente daños y perjuicios en su esfera jurídica como consecuencia de la emisión del acto reclamado; resultando de vital importancia que los acredite ante el órgano judicial, pues de lo contrario si no se generan dichos agravios será prácticamente imposible promover este medio de defensa.

3.- **Principio de Relatividad de las Sentencias.** El fundamento Constitucional de este principio se encuentra contenido en la fracción II, del artículo 107 y 76 de la Ley de Amparo; recaba la denominada "*Fórmula Otero*" y consiste esencialmente en que la sentencia que se dicte solamente se obligará a las partes del juicio, limitándose a ampararlos

³¹ La breve mención de los Principios que rigen en materia de amparo la haremos basándonos en la obra del profesor BURGOA ORIHUELA, Ignacio: "El Juicio de Amparo". Vigésimosexta edición. Porrúa S.A. Capítulo Séptimo. México 1989.

y protegerlos en los casos especiales sobre los que versa el proceso o la queja; es decir, los órganos judiciales solamente emiten sentencias de las denominadas "inter-partes", resultando imposible que las mismas obliguen a los demás sujetos que no intervinieron en el proceso del amparo, para quienes no tiene ninguna fuerza jurídica el fallo respectivo.

4.- Principio de Definitividad. Este principio es uno de los más importantes y trascendentes en el juicio de garantías y tiene su fundamento constitucional en el artículo 107, fracciones III y IV y en el 73, fracción XV de la Ley de Amparo; consiste fundamentalmente que antes de acudir al juicio de garantías deben agotarse o ejercerse previamente todos los recursos ordinarios que la ley que rige el acto reclamado establece para atacarlos, modificarlos, revocarlos o confirmarlos, de lo contrario si se acude directamente al juicio de amparo, el mismo resultará improcedente (este principio refuerza más el carácter extraordinario del juicio de amparo); sin embargo, existen algunas excepciones a este principio en materias como la Penal, Civil, Laboral y Administrativa. Refiriéndonos a esta última, las excepciones fundamentales son: a).- Cuando el medio de impugnación ordinario no esté establecido en la Ley; b).- Cuando exista la posibilidad de que el acto reclamado sea susceptible de ser impugnado por dos o más medios de defensa; c).- Cuando el medio de impugnación ordinario no contemple la posibilidad de suspender los efectos del acto reclamado o cuando para hacerlo, requiera mayores requisitos que los establecidos en el juicio de amparo y; d).- Cuando los actos reclamados afecten a terceros quienes no están obligados a interponer los medios de defensa ordinarios.

5.- Principio de Estricto Derecho y de Suplencia de la Queja. Estos principios consisten en que el juzgador se encuentra limitado a resolver únicamente los agravios o conceptos de violación expresados en la demanda por el quejoso y a apreciar el acto reclamado tal y como se muestre en autos; pero están autorizados para invocar hechos notorios y aún para corregir errores o imperfecciones en el planteamiento de los mismos.

6.- Principio de Procedencia contra Sentencias o Resoluciones Definitivas. Su fundamento Constitucional se encuentra en el inciso a), fracción III, del artículo 107 y consiste esencialmente en que solamente fallos definitivos pueden impugnarse en el juicio de garantías y no así sentencias interlocutorias o que no pongan fin al proceso de que se trate.

Una vez analizados brevemente los principios que rigen la procedencia del juicio de amparo, a continuación nos referiremos a las partes que en él intervienen y que, de conformidad con el artículo 5° de la Ley de Amparo son:

1.- El Agravado. En el juicio de amparo la persona que sufre la afectación jurídica directa con motivo de la expedición del acto reclamado, se le denomina agraviado o quejoso, quien es el titular de la acción judicial y a quien la sentencia respectiva amparará y protegerá si acredita los extremos de su acción.

2.- La Autoridad Responsable. Que en términos de lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley de Amparo es "la que dicta, promulga, publica, ordena, ejecuta o trata de ejecutar la ley o el acto reclamado".

3.- El Tercero Perjudicado. Quienes pueden tener ese carácter son las siguientes personas: a).- la contraparte del quejoso en el proceso original (a excepción de los procesos del orden penal) o, cualquiera de las partes del proceso original cuando el amparo sea

solicitado por un tercero ajeno al mismo; b).- las personas que conforme a la Ley tengan el derecho a recibir la reparación de daños y perjuicios por la conducta ilícita del quejoso y; c).- las personas que hayan gestionado en su favor la expedición del acto reclamado.

4.- **El Ministerio Público.** Quien como representante de la sociedad que es, tiene el derecho de comparecer en el proceso del amparo a través de sus pedimentos y que puede incluso promover todos los recursos contemplados por la Ley de Amparo, a excepción de los casos en que se traten de amparos indirectos en materia civil y mercantil que solo afecten intereses de los particulares (la fracción IV del artículo 5º de la Ley de Amparo, fue modificada por decreto publicado en el DOF el 10 de enero de 1994).

En materia fiscal existe la posibilidad de interponer, tanto el amparo indirecto o bi- instancial, como el directo a uni- instancial, tal y como a continuación se verá.

1.- **Amparo Indirecto o Bi- instancial.** El nombre asignado a este amparo se debe a que consta de dos instancias, la primera, ante el Juez de Distrito y, la segunda, ante la SCJN; a él se encuentra encomendado el control constitucional del acto reclamado y procede, según lo dispuesto por el artículo 114 de la Ley de Amparo, en contra de:

a).- Leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por los Ejecutivos federal y locales y aún en contra de decretos o acuerdos de observancia general (en este caso queda comprendida la "miscelánea fiscal");

b).- Actos que no provengan de Tribunales Judiciales, Administrativos o del Trabajo y, en los casos en los que el acto reclamado emane de un procedimiento seguido a manera de juicio, solamente podrá interponerse en contra de la resolución definitiva que posea violaciones del procedimiento que hayan dejado al quejoso sin la posibilidad de defenderse;

c).- Actos provenientes de Tribunales Judiciales, Administrativos o del Trabajo, ejecutados fuera de juicio o después de concluido éste;

d).- Actos dictados en el juicio que tengan como resultado sobre las personas una ejecución de imposible reparación y;

e).- Actos ejecutados dentro o fuera del juicio que afecten a terceros extraños a él y que la ley de la materia no contemple en favor de éstas un medio de impugnación con que puedan modificarlo o revocarlo.

2.- **Amparo Directo o Uni- instancial.** El nombre asignado a este amparo se debe a que solamente consta de una instancia que se ventila ante los TCC; a él le está encomendado el control de legalidad del acto reclamado y resulta procedente, según el artículo 158 de la Ley de amparo, contra las sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por Tribunales Judiciales, Administrativos o del Trabajo y respecto de los cuales no proceda ningún recurso o medio ordinario de impugnación con el que puedan ser revocados o modificados y que además posean violaciones en ellos mismos o en el proceso en que fueron dictados y que éstas afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución respectiva. Consecuentemente, este amparo es procedente contra las resoluciones del TFF, siempre que en el procedimiento fiscal o en la sentencia misma se hayan realizado contravenciones legales.

Existen infinidad de características mas que posee el juicio de amparo, pero para efectos de la presente tesis consideramos suficientes las que hemos mencionado anteriormente.

4.7.- EL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL.

El último de los medios de impugnación que analizaremos en el presente Capítulo es el **Recurso de Revisión Fiscal** regulado por el artículo 248 del CFF, el cual únicamente puede ser agotado por las autoridades fiscales que sientan lesionados sus intereses por las sentencias dictadas por el TFF. Dicho recurso, a partir de las reformas a la Ley de Amparo, al CFF y a la LOTFF de 15 de enero de 1988, se ventila ante el TCC con jurisdicción en la sede de la Sala Fiscal que haya emitido la resolución recurrida, antes de ello, tal recurso lo resolvía la SCJN. Sin embargo, el Legislador decidió condicionar el uso de este medio de defensa con determinados requisitos, pues también constituye un medio **extraordinario** de impugnación; requisitos que a continuación enunciaremos en forma breve.

1.- **Párrafo 1º del Artículo 248.** El recurso de revisión fiscal es procedente contra las resoluciones de las Salas Regionales y la de Sala Superior del TFF que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o que pongan fin al mismo; debe interponerse ante la Sala Fiscal que haya emitido la resolución recurrida dentro del plazo de 15 días hábiles después de que se haya notificado ésta, tal escrito debe promoverse por conducto de la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de la autoridad fiscal de que se trate. Asimismo, las resoluciones que pretendan impugnarse deben poseer violaciones en ellas mismas, o bien, que en el procedimiento fiscal (etapa que abarca desde la presentación de la demanda hasta el cierre de la instrucción) se hayan generado éstas y siempre que la cuantía del negocio exceda de 3,500 veces el salario mínimo general vigente en el DF (en la actualidad tomando en cuenta que el salario mínimo asciende a N\$15.30, la cuantía referida es de N\$53,550).

2.- **Párrafo 3º del Artículo 248.** En los negocios en los que la cuantía del negocio sea inferior a la referida en el párrafo anterior o sea indeterminada, el recurso procederá cuando el negocio sea de importancia y trascendencia, debiendo la autoridad recurrente razonar individualmente cada una de dichas características para efectos de la admisión de su recurso; tal y como lo ha sostenido el 1er. TC del 5º Circuito, en su jurisprudencia que publicó en la GSJF N° 67, para el mes de julio de 1993, p. 47; cuyo texto es el siguiente:

"REVISIÓN FISCAL. PÁRRAFO TERCERO DEL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN LA IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO, DEBE RAZONARSE SEPARADAMENTE.- Para demostrar la importancia y trascendencia a que alude el tercer párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, con el fin de justificar la procedencia del recurso, deben exponerse separadamente las razones por las cuales el asunto es de importancia y también las que demuestren su trascendencia, pero no en forma conjunta, pues se trata de dos requisitos que al estar con la conjunción copulativa "y", según se desprende de la simple lectura del precepto invocado, implica que se trata de dos requisitos y por lo mismo, la autoridad está obligada a razonarlos separadamente".

Sin embargo, existe una excepción a este principio y que únicamente es aplicable a los recursos que interponga el IMSS, los cuales se presumirá que tienen importancia y trascendencia cuando el negocio verse sobre la determinación de sujetos obligados al pago de aportaciones de seguridad, la base de cotización y el grado de riesgo; tal y como lo sostiene el 1er. TC en Materia Administrativa del 1er. Circuito, el cual la publicó su jurisprudencia en la GSJF N° 70, para octubre de 1993, pp. 38 y 39; cuyo texto es el

siguiente:

"REVISIÓN FISCAL. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA, PRESUNCIÓN DE. TRATÁNDOSE DE LA DETERMINACIÓN DE SUJETOS OBLIGADOS, EN LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.- De conformidad con el tercer párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, para la procedencia del recurso de revisión fiscal, se presume la importancia y trascendencia del asunto en materia de aportaciones de seguridad social en aquellos negocios que versen sobre la determinación de sujetos obligados al régimen de seguridad social; por tanto, para que se surta la procedencia del recurso, por tal concepto, es necesario que la *litis* en el juicio fiscal se refiera, precisamente, al problema de la determinación de sujetos obligados, y que dicho problema subsista en la revisión. En consecuencia, si en la sentencia del Tribunal Fiscal no se resolvió sobre ese aspecto en concreto o si se decidió pero en la revisión fiscal los agravios no tienden a combatir expresamente los razonamientos o fundamentos dados por la Sala en relación con lo resuelto sobre el problema de la determinación de sujetos obligados, debe concluirse entonces, en tales condiciones, que no se surte la presunción de importancia y trascendencia a que se refiere el precepto aludido".

3.- **Párrafos 4º y 6º del Artículo 248.** Existe un trato especial hacia la SHCP cuando promueve el recurso de revisión fiscal, que consiste en que lo podrá interponer cuando la resolución afecte el interés fiscal de la Federación y a su juicio, el asunto tenga importancia, sin importar el monto, por tratarse de la interpretación de leyes o reglamentos, de las formalidades esenciales del procedimiento fiscal o por fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución; es decir, en los casos en los que la SSTFF resuelva asuntos de características especiales a que se refiere el artículo 239-Bis del CFF. Sobre el particular el 2º TC del 5º Circuito sostuvo la jurisprudencia que publicó en la GSJF N° 54, para junio de 1992, pp. 49 y 50; cuyo texto es el siguiente:

"REVISIÓN FISCAL. INTERPRETACIÓN DE LEYES Y REGLAMENTOS COMO HIPÓTESIS DE PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISIÓN CONTRA SENTENCIAS DEFINITIVAS Y RESOLUCIONES QUE DECRETEN O NIEGUEN EL SOBRESEIMIENTO, DICTADAS POR LAS SALAS REGIONALES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. (CUARTO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL).- La interpretación se da cuando el órgano aplicador del derecho imprime o asigna un determinado sentido o contenido al lenguaje normativo, por no estar expresamente contenido en el texto del mismo, por lo cual formula conclusiones y las lleva al caso concreto que es materia de deliberación, pero no en todos los casos el juzgador debe buscar desentrañar el sentido interno de la norma, pues también cumple cabalmente con sus funciones cuando, previo un razonamiento intelectual, advierte claramente la coincidencia o correspondencia del texto jurídico con el hecho concreto que se le ha planteado, es decir, decide aplicando el derecho, no interpretándolo. Por lo tanto, cuando el cuarto párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación establece como condición de procedencia del recurso de revisión a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que el asunto de que se trata verse sobre "interpretación de leyes o reglamentos", implica necesariamente que el fallo a recurrir, contenga expresamente el sentido que el Tribunal de decisión ha asignado a un precepto legal o reglamentario en lo específico, significado que le haya servido de apoyo para subsistir o no la hipótesis normativa al caso concreto, y que además, con dicha interpretación se encuentre inconforme la autoridad demandada, por estimar que en la especie, la función interpretativa realizada se ha apartado de la verdadera finalidad que orientó al legislador a crear la disposición aludida. De no prevalecer el criterio que antecede y estimar que toda aplicación de la norma entraña una interpretación de la ley o reglamento, equivaldría a hacer nugatorio el contenido dado por el legislador federal al cuarto párrafo del citado numeral 248 del Código Fiscal de la Federación, pues sin duda toda resolución en la materia, sería recurrible en revisión por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el solo hecho de fundarse en derecho".

Asimismo, otro trato especial a la SHCP en los casos en los que interpone el recurso de revisión fiscal, es aquel que la libera de la obligación de razonar los supuestos de importancia y trascendencia a que se refiere el tercer párrafo del artículo 248 en comento; tal y como la sostuvo la H. 2ª Sala de la SCJN en su jurisprudencia N° 3/91, publicada en la GSJF N° 42, para junio de 1991, p. 73 y 74; cuyo texto es el siguiente:

"REVISIÓN FISCAL, LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO NO ESTÁ OBLIGADA A RAZONAR SU PROCEDENCIA EN LOS CASOS PREVISTOS EN EL PÁRRAFO CUARTO DEL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- De lo dispuesto en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación se viene al conocimiento de que el legislador estableció expresamente los casos en que el recurrente debe emitir los razonamientos que justifique la procedencia del recurso de revisión fiscal, y estos casos son los comprendidos en el tercer párrafo del dispositivo legal en comento; en los demás supuestos, es decir, los comprendidos en el cuarto párrafo, que se refiere exclusivamente a los casos de interposición de revisión fiscal por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a los que da trato diverso, no existe condición alguna de razonamiento previo, de suerte que corresponde al órgano jurisdiccional encargado de calificar la procedencia del recurso determinar si el caso se adecua o no al mencionado cuarto párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación; por lo tanto, el órgano no debe exigir el requisito de razonamiento que el legislador no contempló".

Con las mismas características comprendidas en el 4º párrafo del artículo 248 que se comenta, según su propio párrafo 6º, es facultad exclusiva de la SHCP interponer el recurso de revisión en los casos en los que el negocio versa sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas con los ingresos federales.

En suma, como se puede apreciar la utilización de este medio de impugnación es muy especial y se encuentra restringido a varios supuestos legales, exigiendo el legislador y los órganos jurisdiccionales que la autoridad que haga uso de él, debe fundarse expresamente en alguno de los supuestos contemplados en cada párrafo del citado artículo 248 del CFF; tal y como lo ha sostenido el TC del 18º Circuito al emitir su jurisprudencia publicada en la GSJF N° 42, para junio de 1991, pp. 135 y 135; cuyo texto es el siguiente:

"REVISIÓN FISCAL, DEBE SEÑALARSE EL SUPUESTO PRECISO DEL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN EL QUE SE APOYA.- En el recurso de revisión fiscal, la autoridad recurrente debe señalar en cuál de los supuestos que establece el artículo 248 de Código Fiscal de la Federación, encuadra el asunto, sin que el tribunal colegiado revisor esté facultado para hacerlo, en defecto del recurrente, porque la contraparte de la autoridad debe estar en aptitud de contradecir los argumentos que tiendan a demostrar la procedibilidad del recurso, por lo que la autoridad recurrente debe expresar cuál es la causa específica de pedir, pues de no hacerlo así, se le dejará en estado de indefensión, ya que no se le da a conocer en cuál de los supuestos del artículo 248 referido se apoya el recurso a fin de que pueda argumentar al respecto; en tribunal federal no puede proceder a efectuar la calificación con base en las constancias, pues ello implica una indebida sustitución en favor de una de las partes en perjuicio de la otra; por ello, solo le corresponde calificar la causa de pedir del recurrente, para declarar la procedencia o improcedencia de la revisión intentada".

Capitulo Quinto

Las Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federacion

Las sentencias del Tribunal Fiscal son, en términos generales de carácter declarativo; en consecuencia, no motivan por sí mismas en forma inmediata la ejecución forzosa. Justamente por ello y atendiendo a que dicho órgano de justicia administrativa, carece de facultad de imperio-puces no puede emplear medios coercitivos para promover el cumplimiento de sus fallos-, resulta indispensable que ante otro tribunal se desenvuelva el proceso cuya culminación sea controvertir una sentencia meramente declarativa en un mandamiento idóneo, por sí mismo, para motivar de modo directo la ejecución...

S.C.I.N.¹

5.1.- DEFINICIÓN Y ESTRUCTURA.

La culminación de cualquier proceso que se somete a consideración de un órgano jurisdiccional -tan ansiada por las partes que en él intervinieron-, constituye una de las partes más importantes del mismo (sino es que la más) y se ve materializada con el pronunciamiento que el juzgador realiza y en el cual determina a cual de las partes le asiste la razón jurídica de acuerdo a los supuestos legales; dicha culminación se encuentra contenida en la *sentencia* que se emita, la cual, dependiendo de la rama del derecho en que se pronuncie, recibe diferentes nombres tales como: fallo, ejecutoria, resolución, laudo, pronunciamiento, etc.; empero, de todas formas su contenido es esencialmente el mismo (resolver un conflicto de intereses). A continuación referiremos brevemente algunas definiciones sostenidas por importantes tratadistas respecto del significado de la palabra *sentencia*.

Para **Hugo Rocco** *sentencia* es "aquel acto por el que el Estado, a través del órgano jurisdiccional destinado a tal fin, al aplicar la norma al caso concreto declara que la tutela jurídica concede el derecho objetivo a un interés determinado"²; por su parte, **Chiovenda** la define como "la resolución del juez que, acogiendo o rechazando la demanda, afirma la existencia o inexistencia de una voluntad concreta de la ley, que garantiza un bien, o lo que es igual, respectivamente, la inexistencia o existencia de la voluntad de la ley deducida en juicio"³; asimismo, el maestro **Eduardo Pallares** señala que "la *sentencia* es el acto jurisdiccional por medio del cual el juez resuelve las cuestiones principales materia del juicio o las incidentales que hayan surgido durante el

¹ Criterio jurisprudencial citado por el Lic. MARGAIN Manatou, Emilio: "De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad". Porrúa S.A.. Cuarta edición. México 1991. p. 288.

² Citado por RAMÍREZ Moreno A., Samuel: "Consideraciones Jurídicas sobre la Inconstitucionalidad de la Obligación del Tribunal Fiscal de la Federación de emitir sus Fallos para ciertos Efectos". Obra Conmemorativa de los 50 años del TFF. Tomo VI. México 1992. p. 359.

³ Citado por CERVANTES Montenegro, Joaquín: "El Cumplimiento de las Sentencias que emite el Tribunal Fiscal de la Federación". TFF, Colección de Estudios Jurídicos. Volumen X. México 1988. p. 109.

proceso"⁴; para el profesor Briseño Sierra la sentencia "no es sino la conducta del tercero imparcial respecto de un debate establecido entre otros dos, partes que fueron o pudieron ser de un proceso. Tal conducta es el significado de un mandato que resuelve uno o varios dilemas contenidos en ese debate, haciendo prevalecer o triunfar una o mas pretensiones sobre sus contrarias o contradictorias"⁵; igualmente, el maestro Fix-Zamudio define a la sentencia indicando que proviene del latin "*sententia*" que significa máxima, pensamiento corto, decisión y que en el campo jurídico "es la resolución que pronuncia el juez o tribunal para resolver el fondo del litigio, conflicto o controversia, lo que significa la terminación normal del proceso"⁶; finalmente, el Lic. González de la Vega explica que "la sentencia es una institución jurídica universal, en el tiempo y en el espacio; es la más antigua de todas y ella nace con el derecho, porque es su forma primigenia, y así ha trascendido en toda su naturaleza hasta nuestros días; es además, el método jurídico de interpretación por excelencia y representa la voz del derecho, del juez y la aplicación al caso concreto de la legislación en general"⁷.

Como puede observarse, los tratadistas desde todos los tiempos se han preocupado por definir al que puede ser el acto procesal mas importante: *la sentencia*. Tales definiciones dejan ver que a grandes rasgos la sentencia es el acto procesal a través del cual el juzgador, mediante la aplicación de la norma general al caso concreto, decide la controversia que se le ha sometido, tomando en consideración todos los medios de prueba que a su alcance tiene.

Por otra parte, debido a que el derecho es esencialmente formal, en casi la totalidad de las áreas del mismo, las sentencias deben tener determinada **estructura formal**, la cual a grandes rasgos es la siguiente: a).- **Preámbulo**: Que es la parte de la sentencia en la que se señalan el lugar, la fecha, el órgano que emite la resolución, el nombre de las partes del proceso, la clase de proceso, el número de expediente, etc.: en general, todos y cada uno de los datos que permitan identificar el proceso al que corresponde la sentencia que se dicta. b).- **Resultandos**: Es la parte en la cual el juzgador realiza la mención cronológica de todos los actos procesales que se han presentado en el transcurso del proceso de que se trate, desde la presentación de la demanda, hasta el desahogo de la última prueba y el cierre de instrucción. c).- **Considerandos**: Sin duda que esta es la parte mas importante de toda sentencia, es aquí en donde el juzgador, después de realizar el análisis de lo expuesto por cada una de las partes en el proceso, de sus pretensiones, de sus resistencias, de sus pruebas, etc.,

⁴ PALLARES, Eduardo: "Diccionario de Derecho Procesal Civil". Porrúa S.A.. Decimotercera edición. México 1988. p. 721.

⁵ BRISEÑO Sierra, Humberto: "La Sentencia en el Proceso Contencioso Administrativo, Naturaleza y Alcances". Obra Conmemorativa de los 45 años del TFF. Tomo II. México 1985. p. 553.

⁶ FIX-ZAMUDIO, Hector: "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M.. Tomo VIII. Porrúa S.A.. México 1985. p. 105.

⁷ GONZÁLEZ DE LA VEGA, René: "La Sentencia Fiscal". Obra Conmemorativa de los 50 años del TFF. Tomo VI. México 1992. p. 277.

expone los razonamientos lógico-jurídicos a través de los cuales se ha pronunciado de tal forma y ha concedido la pretensión a una de las partes, poniendo fin a la controversia que se ha sometido a su consideración y. d).- **Puntos Resolutivos:** Es la parte final de las sentencias, en la que el juzgador precisa en forma concreta el sentido de la resolución, su alcance y efectos.

Indudablemente que las sentencias que emite el TFF también poseen las características y la estructura que anteriormente hemos señalado; empero, consideramos necesario que antes de entrar al estudio directo de las mismas, señalemos algunas clasificaciones de las sentencias en general que determinados autores han dado, dependiendo de las características especiales de cada una.

5.2.- DIFERENTES TIPOS O CLASES DE SENTENCIAS.

Al igual que ha sucedido con la definición de las sentencias, los estudiosos del derecho se han preocupado por elaborar diversas clasificaciones de las mismas, dependiendo de las características especiales que cada pronunciamiento posee, según se observará a continuación.

1.- *Por el momento procesal en que se pronuncian.* a).- Sentencias definitivas: Que son las que se dictan al final del proceso, una vez cerrada la instrucción y; b).- Sentencias interlocutorias: Que son las que se pronuncian para poner fin a una cuestión incidental, que a veces impide la resolución final del proceso.

2.- *Por la posibilidad de apelación.* a).- Sentencia definitiva: Que es aquella que además de decidir el proceso en el fondo, admite todavía medios de impugnación en su contra para lograr su confirmación, modificación, revocación o anulación y. b).- Sentencia firme: Que es aquella que además de decidir el fondo del proceso, no admite ningún medio de impugnación en su contra con el cual puede ser modificada y que por lo mismo ha adquirido la categoría de *cosa juzgada*.

3.- *Por su sentido o contenido.* a).- Sentencia de condena: Que además de determinar el derecho que le asiste a una de las partes del proceso, impone una prestación a cargo de la parte vencida. b).- Sentencia declarativa: Que es aquella que se concreta o limita a declarar si el derecho ha sido inobservado o no y a cual de las partes le asiste la razón, sin imponer a cargo de ninguna de las partes, prestación alguna y. c).- Sentencia constitutiva: Que es aquella que fija nuevas situaciones jurídicas a las partes involucradas, respecto del estado anterior al juicio que tenían; por sus características se pronuncia con mayor regularidad en las materias familiar, civil, penal y mercantil.

En suma, no es nada fácil pretender clasificar a las sentencias jurisdiccionales, ya que en el fondo su esencia, contenido y estructura son los mismos; por tal motivo, en el siguiente subtema nos referiremos en forma concreta a las sentencias pronunciadas por el TFF, las cuales analizaremos a la luz de los preceptos legales que las regulan, de su interpretación jurisdiccional y de la apreciación personal de tales preceptos e interpretación, para determinar el sentido que pueden tener y los alcances de las mismas.

5.3.- ARTÍCULOS 236, 237, 238 Y 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Las sentencias que pronuncia el TFF son meramente **declarativas**; por lo que, según el Lic. Margain Manatou (op. cit. p. 286), se concretan a declarar si el derecho ha sido contravenido o no y a que parte le asiste la razón. Sin embargo, el citado Tribunal carece de los medios necesarios para hacer cumplir coactivamente el sentido de sus fallos. Por otra parte, el sentido de las sentencias que emite el TFF puede ser: a).- Sobreseyendo el juicio por presentarse después de la admisión de la demanda alguna causal de improcedencia (artículo 202 del CFF) o de sobreseimiento (artículo 203 CFF); b).- Declarando la validez de la resolución impugnada, debido a que el actor no probó los extremos de su acción en el proceso fiscal y; c).- Declarando la nulidad de la resolución impugnada, debido a que el actor demostró que con su emisión se actualizó alguno de los supuestos normativos contenidos en el artículo 238 del CFF. Sin embargo, cuando el TFF ha decidido decretar la nulidad de la resolución controvertida en el proceso fiscal, hay dos formas en que la misma puede pronunciarse; a saber: 1.- Nulidad **lisa y llana** y, 2.- Nulidad **para determinados efectos**; dependiendo de la causal de anulación (artículo 238 del CFF) que el actor haya logrado demostrar, la que provocará el sentido y alcance de la nulidad que pronuncie el TFF (artículo 239 del CFF).

No obstante lo anterior, antes de entrar al estudio de los supuestos legales que al actualizarse provocan la nulidad de la resolución impugnada en el proceso fiscal y, al contenido y alcance de ésta (la nulidad) regulados en los citados artículo 238 y 239, creemos necesario señalar brevemente los antecedentes y modificaciones de tales preceptos, para entender el sentido de su redacción actual.

5.3.1.- ANTECEDENTES.

Los artículos 236, 237, 238 y 239 del CFF antes de entrar en vigor conjuntamente con el ordenamiento legal que los contiene, tuvieron, lógicamente, antecedentes en otros ordenamientos legales que regularon la competencia del TFF para declarar, entre otros supuestos, la nulidad de la resolución impugnada, tal y como a continuación se apreciará.

1.- **Ley de Justicia Fiscal.** Este ordenamiento legal, publicado en el DOF el 31 de agosto de 1936, regulaba en sus artículos 56, 57 y 58, todo lo concerniente al sentido y los tipos de sentencias que el naciente TFF podía pronunciar. El artículo 56 referido disponía textualmente lo siguiente:

- "ARTÍCULO 56.-** Serán causas de anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo;
- a).- Incompetencia del funcionario o empleado que haya dictado el acuerdo o que haya tramitado el procedimiento impugnado;
 - b).- Omisión o incumplimiento de formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado;
 - c).- Violación de la ley aplicada o que debió aplicarse al emitir la decisión; y
 - d).- Desvío de poder, tratándose de sanciones impuestas por infracciones a las leyes fiscales".

Como se puede observar, el transcrito artículo 56 establecía la posibilidad de que el TFF al pronunciar su resolución o sentencia, pudiera declarar la nulidad no solo de la resolución combatida, sino también del PROCEDIMIENTO del que derivaba la misma, siempre y cuando se demostrara en el proceso la materialización de alguna de sus 4 causales de anulación.

Por su parte el referido artículo 57 disponía que: *"Los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación tendrán fuerza de cosa juzgada. Se fundarán en ley y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos. En sus puntos resolutive expresarán con claridad los actos o procedimientos cuya nulidad se declare o cuya validez se reconozca"*. Como puede observarse, este precepto legal regula todo lo concerniente al sentido y alcance de las sentencias del TFF, las cuales tendrían fuerza de *cosa juzgada* pero *relativa*, o sea, que en su contra todavía resultaba procedente el juicio de amparo, tal y como lo señalaba la exposición de motivos de la ley en comento que disponía "las decisiones del Tribunal Fiscal..., tendrán fuerza de cosa juzgada, con el alcance que estos términos tienen cuando los emplean nuestro códigos de procedimientos al referirse a los fallos de la justicia ordinaria; es una cosa juzgada relativa, que todavía puede destruirse por una sentencia de amparo". Asimismo, el precepto en comento dispone que el TFF deberá de analizar todos y cada uno de los puntos controvertidos en el proceso, es decir, debe estudiar todos y cada uno de los agravios expresador por el demandante y las defensas argumentadas por el demandado. Finalmente, el propio precepto dispone el sentido de las sentencias pronunciadas por el TFF, las cuales en sus puntos resolutive deberían de expresar los actos o procedimientos que en forma expresa se declararan nulos o se confirmara su validez. Como puede verse, no existe otra posibilidad más la que el TFF declarara la nulidad o la validez de las resoluciones o procedimientos impugnados; sin embargo, en el artículo 58 de la propia ley se establece la posibilidad de declarar la llamada nulidad "para efectos", tal y como se observará a continuación.

El artículo 58 disponía expresamente que: *"Cuando la sentencia declare la nulidad y salvo que se limite mandar reponer el procedimiento o a reconocer la ineficacia del acto en los casos de la fracción VII del artículo 14 (cuando la SHCP impugnaba resoluciones favorables a determinado particular), indicará de manera concreta en que sentido debe dictar su nueva resolución la autoridad fiscal. Entretanto que ésta no se pronuncie, continuará en vigor la suspensión del procedimiento administrativo que haya sido decretada dentro del juicio"*. Precisamente este es el precepto legal que facultaba al TFF a emitir sus sentencias "para efectos", en los casos en los que declarara la nulidad del procedimiento y lo mandara a reponer y también cuando ordenara a la autoridad a emitir una nueva resolución tomando en cuenta los lineamientos pronunciados en la sentencia respectiva.

2.- Código Fiscal de la Federación (1938). Este ordenamiento legal publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1938, regulaba en sus artículos 202, 203 y 204, el sentido y alcance de las sentencias pronunciadas por el TFF; sin embargo, prácticamente solamente se transcribió el texto de los artículos 56 a 58 de la Ley de Justicia Fiscal, por lo que subsiste la posibilidad de que el citado Tribunal declare la nulidad no solo del acto combatido sino también del procedimiento del que deriva y, también puede declarar

la nulidad para determinados efectos, bien sea para reponer el procedimiento, o bien, para que la autoridad emita otra resolución tomando en cuenta los razonamientos expresados por el propio Tribunal.

3.- **Código Fiscal de la Federación (1967).** Este Código fue publicado en el DOF el 19 de enero de 1967, y regulaba en sus artículos 228, 229 y 230 todo lo referente al pronunciamiento de las sentencias del TFF; empero, en este caso también se hizo una transcripción casi literal del contenido del CFF anterior (ver artículos 202, 203 y 204 del CFF de 1938), por lo que subsiste la posibilidad también de que el TFF pronuncie sus sentencias declarando la validez o la nulidad (lisa y llana o "para efectos"), tanto del procedimiento del que deriva la resolución impugnada, como la resolución misma, teniendo la obligación todavía de analizar la totalidad de los agravios y de las defensas expresados por el demandante y por el demandado, respectivamente.

4.- **Código Fiscal de la Federación (1981).** Este ordenamiento legal publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1981, es el vigente hasta nuestros días y es el que introduce una verdadera reforma en cuanto a toda la regulación anterior, respecto de las sentencias que emite el TFF. Son los artículos 236, 237, 238 y 239 los que regulan a partir de entonces la forma, el contenido y las características en general de los pronunciamientos que el TFF realiza respecto de los litigios que se someten a su consideración. Por considerarlo importante, a continuación transcribiremos el texto original de los citados preceptos legales, antes de las reformas que desde su publicación han sufrido.

El artículo 236 disponía lo siguiente:

"ARTÍCULO 236.- La sentencia se pronunciará por unanimidad o por mayoría de votos de los magistrados integrantes de la sala, dentro de los cuarenta y cinco días siguiente a aquel en que se cierre la instrucción en el juicio. Para este efecto el magistrado instructor formulará el proyecto respectivo dentro de los treinta días siguientes al cierre de la instrucción. Para dictar resolución en los casos de sobreseimiento por alguna de las causas previstas en el artículo 203 de este Código, no será necesario que se hubiese cerrado la instrucción.

Quando la mayoría de los magistrados estén de acuerdo con el proyecto, el magistrado disidente podrá limitarse a expresar que vota en contra del proyecto, o formular voto particular razonado, pero lo deberá formular, en un plazo que no excederá de diez días, transcurridos los cuales sino lo hace perderá ese derecho y deberá devolver el expediente; en caso de que no lo devuelva incurrirá en responsabilidad.

Si el proyecto del magistrado instructor no fue aceptado por lo otros magistrados de la sala, el secretario de aquélla engrosará el fallo con los argumentos de la mayoría y el proyecto podrá quedar como voto particular del instructor".

La transcripción anterior nos muestra que en este nuevo ordenamiento, el Legislador muestra una mejor técnica legislativa en lo que se refiere al engrose y a la votación de las sentencias del TFF, ya que en los antiguos ordenamientos fiscales, dicho engrose y votación se encontraban regulados en varios preceptos legales dispersos. Asimismo, en el transcrito artículo se denota la posibilidad de que la sentencia del TFF pueda pronunciarse aún antes de que la instrucción haya sido cerrada, o sea, durante el procedimiento del proceso fiscal, siempre y cuando se trate de una resolución que decreta el sobreseimiento del juicio por materializarse alguna de las causales de

improcedencia o sobreseimiento contenidas en el artículo 203 del CFF.

Por otro lado, el artículo 237 referido disponía lo siguiente:

"ARTÍCULO 237.- Las sentencias del Tribunal Fiscal se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda".

Como se observa el transcrito precepto resalta mas la naturaleza jurídica del TFF, que es un Tribunal de mera anulación o de ilegalidad y que pronunciará sus sentencias fundándose exclusivamente en el texto de las leyes. Asimismo, se introduce un impedimento a cargo del TFF que consiste en la imposibilidad de pronunciarse respecto de resoluciones que no estén expresamente impugnadas en la demanda; es decir, no basta con que el demandante acompañe a su instancia la o las resoluciones impugnadas, sino que además debe nombrarlas expresamente en su demanda y expresar en el texto de sus agravios la parte de la o las resoluciones que le afecten, so pena que de no hacerlo, por mucha razón que tenga según sus agravios, el TFF no podrá anular la resolución o resoluciones de que se traten.

Por su parte, el texto original del artículo 238 disponía lo siguiente:

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

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

II.- Omisión de los requisitos formales exigidos en las leyes.

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

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

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

La transcripción anterior denota un gran cambio respecto de las causales de nulidad en el proceso fiscal, pues antes solamente eran 4 las citadas causales y, a partir de entonces, son 5 (las cuales analizaremos con posterioridad); pero lo que nos llama mas la atención es que el citado precepto solamente se refiere a la posibilidad de anular la resolución impugnada, por lo que nos surge una duda ¿Qué sucede con el procedimiento del que proviene la mencionada resolución?, ¿Podrá anularlo o no el TFF?; este interesante tema lo analizaremos en subtemas posteriores.

Finalmente, el texto original del artículo 239 disponía lo siguiente:

"ARTÍCULO 239.- La sentencia definitiva podrá:

I.- Reconocer la validez de la resolución impugnada.

II.- Decretar la nulidad de la resolución impugnada.

III.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo

precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto, o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses.

En caso de que se interponga recurso, se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte la resolución que ponga fin a la controversia".

El precepto transcrito con anterioridad resulta ser de vital importancia en la actualidad, ya que en él se enuncia el sentido de las sentencias que emite el TFF, haciendo una clara distinción entre: a).- la validez, b).- la nulidad lisa y llana y, c).- la nulidad "para efectos", de la resolución impugnada.

5.3.2.- MODIFICACIONES.

Los artículos 236, 237, 238 y 239 del actual CFF han sufrido algunas reformas aún antes de entrar en vigor, tal y como a continuación se observará. El día 31 de diciembre de 1981 se publicó en el DOF el vigente CFF, el cual en su artículo 1º transitorio disponía que su entrada en vigor sería el 1º de enero de 1983, a excepción del Título VI ("Del Procedimiento Contencioso Administrativo"), dentro del cual se encuentran los artículos referidos con anterioridad; Título que entraría en vigor hasta el día 1º DE ABRIL DE 1983. Sin embargo, es prudente aclarar que en la exposición de motivos del citado ordenamiento legal, enviada al H. Congreso de la Unión por el Ejecutivo Federal el 14 de diciembre de 1981, no se mencionó nada respecto de las clases, el contenido y el sentido de las sentencias que emitiría el TFF.

1.- Artículo 236. Este precepto solamente ha sido objeto de una reforma desde su entrada en vigor, la cual tiene su origen en la iniciativa de ley que el Ejecutivo envió al Congreso de la Unión el día 16 de diciembre de 1987, misma que proponía reformar casi por completo el texto del numeral en comento. Desafortunadamente ni en la iniciativa de ley, ni en el dictamen y discusión de las Cámaras, se expresó el motivo que justificó tal reforma sufrida por el numeral que nos ocupa; empero, a grandes rasgos la modificación tuvo por finalidad la de ampliar el plazo en que las sentencias del TFF deben pronunciarse (de 45 a 60 días hábiles después de cerrada la instrucción) y también amplió el plazo de la elaboración del proyecto respectivo (de 30 a 45 días hábiles); asimismo, se suprime la disposición que impedía a los magistrados disidentes del criterio mayoritario de elaborar su voto particular en un plazo de 10 días, ya que ahora no hay límite ni mención del plazo legal para formular dicho voto. En este orden de ideas, al publicarse en el DOF del día 5 de enero de 1988, el texto del artículo citado quedó como sigue:

"ARTÍCULO 236.- La sentencia se pronunciará por unanimidad o por mayoría de votos de los magistrados integrantes de la Sala, dentro de los sesenta días siguientes a aquel en que se cierre la instrucción en el juicio. Para este efecto el magistrado instructor formulará el proyecto respectivo dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre de la instrucción. Para dictar resolución en los casos de sobreseimiento por alguna de las causas previstas en el artículo 203 de este Código, no será necesario que se hubiese cerrado la instrucción.

Cuando la mayoría de los magistrados estén de acuerdo con el proyecto, el magistrado

disidente podrá limitarse a expresar que vota en contra del proyecto o formular voto particular razonado, el que deberá presentar en un plazo que no exceda de diez días.

Si el proyecto no fue aceptado por los otros magistrados de la Sala, el magistrado instructor engrosará el fallo con los argumentos de la mayoría y el proyecto podrá quedar como voto particular".

2.- Artículo 237. El presente artículo, que ha sufrido un total de dos reformas, entró en vigor el día 1º de abril de 1983 (a pesar de que el CFF que lo contiene tuvo vigencia a partir del 1º de enero de 1983), sin que en la exposición de motivos del CFF de 14 de diciembre de 1981 se haya expresado algo respecto del contenido de las sentencias del TFF que es lo que regula el precepto que nos ocupa.

La primera modificación que sufrió el citado artículo 237, se originó por la iniciativa que el Ejecutivo envió al H. Congreso de la Unión el 16 de diciembre de 1987, en la cual se propuso adicionarle un párrafo a su texto. Al ser dictaminada la iniciativa del Ejecutivo por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la H. Cámara de Diputados el día 23 de diciembre de 1987, sostuvo que: *"De beneficios innegables será para el contribuyente y para la propia autoridad fiscal la norma que establece la obligación de las salas regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, de examinar y resolver todos y cada uno de los diversos conceptos de nulidad que se hagan valer por omisión de formalidades o por violaciones del procedimiento, no obstante que haya considerado fundado alguno de ellos, pues con dicha obligación se evita el reenvío, que es causa de retardo injustificado en la resolución de los asuntos y que implicaría labor injustificada para la justicia federal"*. Como resultado de esta iniciativa y de la aprobación del H. Congreso de la Unión, el día 5 de enero de 1988 se publicó en el DOF el decreto que contenía la adición sufrida por el presente artículo, el cual quedó de la siguiente forma:

"ARTÍCULO 237.- Las sentencias del Tribunal Fiscal se fundarán en derecho
 Cuando se hagan valer diversos conceptos de nulidad por omisión de formalidades o violaciones al procedimiento, la sentencia o resolución de la Sala deberá examinar y resolver cada uno, aun cuando considere fundado alguno de ellos.
 No se podrán anular o modificar

La segunda modificación sufrida por el presente artículo, se originó por la iniciativa que el Ejecutivo envió al H. Congreso de Unión el 15 de noviembre de 1990, en la cual se proponía adicionar un segundo párrafo al citado artículo, argumentando, en su exposición de motivos, lo siguiente: *"El Ejecutivo Federal estima necesario para otorgar mayor seguridad jurídica a los particulares, que las sentencias que declaren la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios del procedimiento, señalen en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución"*.

Al ser analizada la iniciativa del Ejecutivo por la Comisión correspondiente de la H. Cámara de Diputados, en discusión del día 14 de diciembre de 1990, se sostuvo lo siguiente: *"El perfeccionamiento de los medios de defensa de los particulares frente a los actos de autoridad, asegura el ejercicio pleno de las garantías constitucionales de legalidad y de audiencia. De esta forma, la aprobación de las propuestas del Ejecutivo*

en materia procesal redundarán en beneficio de los particulares al otorgarle mecanismos adicionales que perfeccionan y hacen mas eficiente la impartición de justicia”.

Finalmente mediante decreto publicado en el DOF el 26 de diciembre de 1990, se modificó el texto del artículo 237 que nos ocupa, para quedar como sigue:

“ARTÍCULO 237.- Las sentencias del Tribunal Fiscal se fundarán en derecho

Quando se hagan valer diversos conceptos de nulidad por omisión de formalidades o violaciones de procedimiento, la sentencia o resolución de la Sala deberá examinar y resolver cada uno, aun cuando considere fundado alguno de ellos. En el caso de que la sentencia declare la nulidad la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios del procedimiento, las misma deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución.

Las Salas podrán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y las causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación.

No se podrán anular o modificar”.

3.- Artículo 238. El precepto que nos ocupa ha sufrido un total de tres reformas desde antes, en algunos casos, de su entrada en vigor el 1° de abril de 1983. Asimismo, a pesar de que en la exposición de motivos del CFF no se señaló nada en relación con las causales de anulación en el proceso fiscal, en la discusión de la H. Cámara de Diputados del día 26 de diciembre de 1981 se señaló lo siguiente: *“También constituye una innovación fundada, el extender el desvío de poder a las resoluciones administrativas diferentes a las que imponen multas”.*

La primera modificación a este precepto se originó al presentarse la iniciativa del Ejecutivo en la H. Cámara de Diputados el día 9 de diciembre de 1982, o sea, antes de su entrada en vigor; modificación que se realizó en forma conjunta a la propuesta por el artículo 239 del CFF. La citada Cámara en discusión del día 22 de diciembre de 1982 señaló expresamente lo siguiente:

“Los CC. diputados han recogido críticas de los organismos que agrupan a contribuyentes, de diversas academias de derecho fiscal, así como de los distintos sectores de la población y dado que muchas de ellas van encaminadas a proteger los derechos de los contribuyentes o de abogados, que temen que el fisco pueda incurrir en excesos en el ejercicio de sus funciones para combatir la evasión, y siendo posible conciliar el interés general que persigue la fortaleza del fisco con el interés de los particulares, es que deben evitarse posibles abusos o interpretaciones inadecuadas por parte de las autoridades fiscales. Buena parte de los temas en donde se considera que hay error o posibilidad de abuso se encomiendan en la iniciativa que el Ejecutivo Federal ha presentado a esta Soberanía; sin embargo esta Comisión ha considerado que existen otros preceptos que deben ser objeto de revisión o modificación por las razones que en relación con cada uno de ellos se señalan”.

“Después de haber analizado las causales de ilegalidad que prevé el Artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, esta Comisión considera por una parte, que es necesario incluir en su fracción II la ausencia de fundamentación o motivación, y por otra, que es tautológico el contenido de su fracción III, porque es obvio que los vicios del procedimiento que afectan las defensas del particular trasciendan al sentido de la resolución impugnada...”.

Como resultado de la discusión referida en párrafos anteriores, el día 31 de diciembre de 1982 se publicó en el DOF la modificación sufrida por el artículo 238 del CFF, el cual en la nueva redacción de sus fracciones II y III, dispuso lo siguiente:

- "ARTÍCULO 238.-** Se declarará que una resolución administrativa
 II.- Omisión de los requisitos formales exigidos en las leyes, inclusive por la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.
 III.- Vicios del procedimiento que afectan las defensas del particular".

La segunda reforma que sufrió el precepto que nos ocupa tiene origen en la iniciativa de ley que el Ejecutivo envió a la H. Cámara de Diputados el 19 de noviembre de 1985 (a esta fecha ya había entrado en vigor el Título VI del CFF), en la cual se sostuvo lo siguiente: *"En lo que toca al procedimiento contencioso administrativo, se proponen diversas reformas, adiciones y se derogan en parte disposiciones fiscales a fin de ajustar el procedimiento a los principios que norman el derecho procesal, con la clara finalidad de mejorar la impartición de la justicia tributaria cumpliendo con ello con el programa de procuración e impartición de justicia del Gobierno Federal". "Se establece que solo serán causas de nulidad la omisión de los requisitos formales de una resolución o los vicios del procedimiento en que se hubiere incurrido, siempre y cuando afecten las defensas del particular y que el agravio trascienda al sentido de la resolución".*

La H. Cámara de Diputados al discutir la iniciativa del Ejecutivo el día 22 de diciembre de 1985, sostuvo: *"La Comisión considera que debe modificarse la propuesta del artículo 238 en sus fracciones II y III, eliminando de la redacción la frase... "y trascienda al sentido de la resolución..."; asimismo, la propia Comisión consideró pertinente que se aprobaran "las reformas propuestas por el Ejecutivo al procedimiento contencioso fiscal, que tienen por finalidad mejorar e sistema de impartición de justicia...".*

Con motivo de la iniciativa y de la discusión referidas en párrafos anteriores, se publicó en el DOF del día 31 de diciembre de 1985 el Decreto a través del cual únicamente se modificó la fracción II del precepto legal que nos ocupa, para quedar como sigue:

- "ARTÍCULO 238.-** Se declarará que una resolución administrativa es
 II.- Omisión de los requisitos formales exigidos en leyes, que afecten las defensas del particular, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso."

La tercera modificación que sufre el artículo 238 del CFF, tiene origen en la iniciativa enviada por el Ejecutivo al H. Congreso de la Unión en 1987; la cual fue estudiada por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la H. Cámara de Diputados; misma que emitió su dictamen el día 17 de diciembre de 1986, sosteniendo lo siguiente: *"Se modifica la fracción (sic) II y III del artículo 238 para establecerse (que) una resolución administrativa es ilegal cuando por omisión de los requisitos formales se afecten las defensas del particular y se trascienda al sentido de la resolución. Asimismo, será ilegal una resolución administrativa, cuando existan vicios del procedimiento que*

afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada". "Con las reformas a este artículo se señala que una resolución administrativa será anulable cuando le (pare) perjuicio al particular y no por una simple violación que no trascienda al sentido del fallo, siguiendo de esta forma la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que señala que para que exista agravio debe causar perjuicio al quejoso".

Como resultado de la iniciativa del Ejecutivo y del dictamen de la Comisión respectiva de la H. Cámara de Diputados referidos con anterioridad, el día 31 de diciembre de 1986 se publicó en el DOF el decreto que modificó una vez mas las fracciones II y III del artículo 238, para quedar como siguen:

"ARTÍCULO 238.- Se declarará que una resolución administrativa es

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

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

4.- Artículo 239. Finalmente, el citado artículo también ha sido objeto de algunas reformas, aun antes de su entrada en vigor el 1° de abril de 1983, tal y como se verá a continuación; no sin antes señalar que respecto del sentido de las sentencias que emitiría el TFF en la exposición de motivos del CFF de 14 de diciembre de 1981, no se mencionó nada al respecto; empero, la H. Cámara de Diputados en la discusión del día 26 del mismo mes y año, sostuvo lo siguiente: *"También constituye una innovación fundada..., la disposición de que cuando la sentencia declare la nulidad por determinados efectos, la Sala correspondiente del Tribunal Fiscal de la Federación, deberá precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales".*

La primera reforma que sufre el artículo que nos ocupa tiene origen en la iniciativa del Ejecutivo de 9 de diciembre de 1982, la cual propone una modificación al citado artículo, aun antes de que entrara en vigor. Dicha iniciativa justificaba la modificación de la siguiente manera:

"Con la finalidad de adecuar el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, a las propuestas de reformas a los diversos ordenamientos de carácter fiscal que se hacen en la presente iniciativa, se somete a la consideración de esa H. Cámara de Diputados, las siguientes reformas y adiciones al Código Fiscal de la Federación a que se hace referencia".

"Se precisa que el plazo de extinción de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales no está sujeto a interrupción ni a suspensión, salvo cuando se interponga el recurso de nulidad de notificaciones y en correlación con la propuesta de reforma que se hace del artículo que fija los efectos de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, se elimina la posibilidad de que el plazo de extinción de facultades, en los casos en que una resolución fuera anulada por vicios formales en su expedición, se comenzará a computar nuevamente a partir de la fecha en que se notificará la resolución que dio fin a la controversia. Esta modificación atiende a las recomendaciones de diversos sectores".

"Se propone suprimir la facultad de la autoridad de emitir una nueva resolución en la

que se subsanen los vicios que se hubieran impugnado, considerando las sugerencias efectuadas por diversos sectores".

"Se precisa que el Tribunal Fiscal de la Federación en la sentencia definitiva, deberá ordenar que la autoridad emita una nueva resolución siempre que se declare nula la que se impugnó por haber demostrado incompetencia, omisión de las formalidades legales o vicios en el procedimiento que afecten las defensas del particular y trascendan al sentido de la resolución impugnada o por falta de fundamentación o motivación. Esta modificación es consecuencia de la que se efectúa al artículo que regula la caducidad y responde a las sugerencias hechas por diversos sectores".

Como consecuencia del análisis de la iniciativa del ejecutivo de 9 de diciembre de 1982, la H. Cámara de Diputados en discusión del día 22 del mismo mes y año, además de modificar el texto del artículo 239, consideró "conveniente eliminar la fracción I relativa a la incompetencia e incluir la fracción V, relativa al desvío de poder, respecto del artículo 239 del Código"; es decir, la nulidad debía ser "para efectos" en el caso de desvío de poder, pero no, como se proponía en la iniciativa del Ejecutivo, en los casos de incompetencia. Por estos motivos, el día 31 de diciembre de 1982 se publicó en el DOF el decreto mediante el cual se modificó el artículo 239, para quedar como sigue:

"ARTÍCULO 239.- La sentencia definitiva podrá:

I y III.-

Si la sentencia obliga a realizar un determinado acto, o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses aun cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 de este Código.

En caso de que se interponga recurso

El Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se emita nueva resolución cuando se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, y en su caso, V, del artículo 238 de este Código".

En suma, como se puede observar los preceptos referidos con anterioridad han sido reformados con cierta regularidad, lo cual ha originado que su interpretación por parte de nuestros órganos jurisdiccionales del país, sea muy diversa y abundante, tal y como se apreciará en el subtema siguiente.

5.3.3.- INTERPRETACIÓN JURISDICCIONAL.

Debido a la gran importancia y trascendencia del contenido de los artículos 236, 237, 238 y 239 del CFF, los órganos jurisdiccionales, tanto administrativos como judiciales, de nuestro país, se han preocupado por interpretarlos lo mas claro y acertado posible, resultando, en consecuencia, la emisión de un sinnúmero de criterios que, en algunos casos, distan de ser ortodoxos o coincidentes, tal y como se apreciará.

a).- Artículo 236.- Este precepto legal regula todo lo concerniente a la votación, plazo de pronunciamiento y engrose de las sentencias que emite el TFF; sin embargo, es prudente aclarar que tales pronunciamientos son de naturaleza "erga omnes", o sea, que su sentido no solo obliga a las partes involucradas, sino en general a todas las demás autoridades aunque no hayan sido partes en el proceso fiscal, tal y como lo ha

sostenido el 1er. TC en Materia Administrativa del 1er. Circuito, al publicar su jurisprudencia en el informe anual de 1979 de la SCJN, Tercera Parte, p. 36; cuyo texto es el siguiente:

"EJECUCIÓN DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL. A ELLA ESTÁN OBLIGADAS TODAS LAS AUTORIDADES AUN CUANDO NO HAYAN INTERVENIDO EN EL JUICIO DE NULIDAD.- El principio generalmente aceptado en Materia Administrativa, es que en la ejecución de una sentencia no solamente deben intervenir las autoridades que directamente tienen conocimiento del asunto, sino también aquellas que por razón de sus funciones deban intervenir en esa ejecución, por lo que se entiende que aplicando tal principio, las resoluciones del H. Tribunal Fiscal de la Federación también deben ser inmediatamente cumplidas por toda autoridad que tenga conocimiento de ellas y que por razón de sus funciones deba intervenir en su ejecución, pues no solamente la autoridad que haya figurado con el carácter de demandada en el juicio de nulidad referido está obligada a cumplir la sentencia fiscal, sino cualquiera otra autoridad que por sus funciones tenga que intervenir en la ejecución de ese fallo, como lo es el caso de las responsables en el juicio de garantías, de acuerdo con el artículo 204 de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas".

No obstante lo anterior, si alguna autoridad se resiste a cumplir o acatar el fallo del TFF, necesariamente tendrá que acudir al juicio de amparo para obligarla (a la autoridad), ya que como se ha mencionado con anterioridad el TFF carece de facultades para ejecutar sus decisiones, tal y como lo ha sostenido la SCJN en su jurisprudencia publicada en el ASJF 1917-1985, Tercera Parte, 2ª Sala, p. 551, que a la letra dice:

"TRIBUNAL FISCAL. CARECE DE IMPERIO PARA EJECUTAR SUS DECISIONES.- Si bien es cierto que el Tribunal Fiscal de la Federación ejercita funciones jurisdiccionales al resolver los asuntos sometidos a su conocimiento, también es verdad que carece de imperio para hacer respetar sus decisiones, según se establece expresamente en la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto de 1936. Ahora bien, como el imperio es uno de los atributos de la jurisdicción, es forzoso concluir que el Tribunal Fiscal de la Federación no tiene plena jurisdicción".

b).- Artículo 237.- Este precepto legal constituye uno de los que mas han causado controversias en cuanto a su interpretación, ya que muchos significados se han asignado a su redacción. Como señalamos en párrafos anteriores, el precepto que nos ocupa regula todo lo concerniente al contenido de las sentencias que emite el TFF, su fundamentación, e incluso, el orden de estudio y análisis que el TFF debe realizar de los agravios expresados en la demanda. Sobre estos interesantes cuestionamientos nuestro órganos jurisdiccionales del país se han pronunciado de la siguiente manera.

Sobre el particular la H. 2ª Sala de la SCJN emitió su jurisprudencia que publicó en el ASJF 1917-1985, tercera parte, p. 538; la cual textualmente indica lo siguiente:

"SENTENCIA FISCAL. DEBE COMPRENDER TODOS LOS CONCEPTOS DE NULIDAD. LA OMISIÓN 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 comprender 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".

La emisión de la jurisprudencia anteriormente transcrita, dejó claro que las Salas del TFF tenían la obligación legal de estudiar todos y cada uno de los agravios expuestos por el actor en su demanda, so pena que de no hacerlo, si el afectado argumentaba tal omisión debidamente en el juicio de amparo, éste se concedería para el efecto de que la Sala responsable emitiera otro fallo en el que estudiara la totalidad de los agravios "formales" y no de "fondo" expresados por el actor en el juicio natural. Esto último es así porque a pesar de que de la lectura de la citada jurisprudencia no se desprende tal distinción, la referida obligación solo operaba en cuanto a los agravios en los que se contravinieran cuestiones competenciales, omisiones formales o irregularidades procedimentales, mas no así con los que se refieren al "fondo" del asunto, los cuales el citado Tribunal no estaría obligado a estudiarlos, siempre y cuando hubiese considerado como fundado uno de los agravios de competencia o de procedimiento. Tal criterio ha sido sostenido por el H. 3er. TC en Materia Administrativa del 1er. Circuito, en su tesis visible en la Obra de los 45 años del TFF, Tomo IV, p. 296, cuyo texto indica:

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SENTENCIAS DEL LA PROCEDENCIA DE UN MOTIVO DE ANULACIÓN DE CARÁCTER FORMAL, EXCLUYE EL ESTUDIO DE LAS CUESTIONES QUE SE REFIEREN AL FONDO DEL ASUNTO.- La Sala responsable no infringe el artículo 229 del Código Fiscal de la Federación, que establece que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos de la resolución, la demanda y la contestación, si se ocupó de uno de los motivos de anulación invocados en la demanda, que reviste carácter formal y lo estimó fundado, toda vez que lógicamente el citado precepto legal no impone la obligación apuntada, cuando entre los motivos de anulación se invoca uno de carácter formal cuya procedencia es suficiente para declarar la nulidad de la resolución impugnada, ya que jurídicamente, la procedencia de un motivo de anulación de esa naturaleza, excluye el estudio de las cuestiones de fondo".

No obstante lo anterior, con posterioridad a la emisión de la jurisprudencia de la SCJN, comenzó a surgir otra controversia en nuestros órganos judiciales del país, la cual consistía en que las autoridades demandadas en el proceso fiscal, cuando el actor había agotado previamente al juicio de nulidad algún recurso administrativo y se limitaba a repetir los argumentos expresados en tal recurso, éstos (los argumentos), según la autoridad, no debían ser estudiados por el TFF a pesar de lo dispuesto por el artículo 237 del CFF. Este argumento resultaba fundado cuando la autoridad lo expresaba en su contestación de demanda y el TFF se abstenía de estudiar los argumentos que fueron expresados en el recurso administrativo y que eran repetidos por la actora en el proceso fiscal; lo anterior tiene una razón lógica, ya que no hay que pasar por alto que, en estos casos, en el recurso administrativo de que se trata y que previamente se interpuso al juicio fiscal, la resolución recurrida la constituía el acto que causaba el agravio directamente al recurrente; mientras que en el proceso fiscal la resolución impugnada la constituirá, ya no el acto recurrido en el recurso administrativo, sino la resolución que la autoridad haya dado a tal recurso; luego entonces, si el actor en el proceso fiscal repetía los agravios que expuso en el recurso administrativo que agotó previamente, indudablemente que estaba combatiendo el acto

recurrido, siendo que en el juicio de nulidad ese ya no constituye la resolución impugnada, sino la resolución que se dio a tal recurso; denotándose lo inoperante de los agravios al no combatir directamente las consideraciones expuestas por la autoridad al resolver el citado recurso administrativo.

Sin embargo, nuestros TCC no coincidían en sus resoluciones y en algunos casos sostenían que a pesar de que los agravios se repitiesen en el juicio de nulidad, de todas formas el TFF tenía la obligación de estudiarlos; mientras que en otros casos sostenían que no debían de estudiarse. Esta situación generó la contradicción de tesis 37/92 que fue resuelta por la 2ª Sala de la SCJN en sesión de 18 de agosto de 1993, sustentando su jurisprudencia 11/93, visible en la GSJF No. 72, para diciembre de 1993, p. 13; cuyo texto es el siguiente:

"CONCEPTOS DE ANULACIÓN. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO ESTÁ OBLIGADO HA ESTUDIARLOS CUANDO SOLO REITERAN ARGUMENTOS YA ANALIZADOS EN EL RECURSO ORDINARIO.- De conformidad con lo dispuesto por los artículos 208, fracción IV y 237 del Código Fiscal de la Federación, entre los requisitos que debe contener el escrito de demanda, se encuentra el de la expresión de los agravios que ocasione al promovente el acto impugnado, que debe consistir en los argumentos encaminados a demostrar razonadamente las infracciones cometidas por la autoridad administrativa al resolver el recurso ordinario ante ella interpuesto. Por tanto, no pueden tenerse como tales agravios los argumentos dirigidos ha demostrar la ilegalidad del acto administrativo en contra del cual se enderezó el recurso, pues ese acto no es el impugnado en el juicio de nulidad. En tal virtud, si la actora en el juicio fiscal se limita ha reproducir los argumentos que hizo valer en el recurso administrativo que dio origen al acto impugnado, sin introducir algún razonamiento tendiente a demostrar que al resolver el recurso se cometieron ciertas violaciones, el Tribunal Fiscal de la Federación no está obligado a estudiar los conceptos de anulación que simplemente reiteran argumentos ya expresados y analizados en el recurso ordinario y que no aportan algún elemento nuevo tendiente ha demostrar que al resolver el recurso se cometieron determinadas violaciones, puesto que propiamente no constituye agravio alguno".

No obstante lo anterior, la pretensión de las autoridades demandadas en el proceso fiscal fue mas allá, ya que en otras ocasiones argumentaban en su contestación de la demanda que cuando el demandante previamente había agotado algún recurso ordinario y no había expresado la totalidad de los agravios que expuso en la demanda de nulidad, pudiendo haberlo hecho; esa omisión las dejaba en desventaja, ya que no podían resolver el citado recurso a la luz de tales *agravios novedosos*; luego entonces, para evitar una disparidad procesal el TFF no debía analizar los "nuevos" agravios expresados por el actor en su demanda y que tuvo la oportunidad de hacerlos valer en el recurso ordinario. Ante tal situación, los órganos judiciales del país tampoco se pusieron de acuerdo en el criterio a seguir, generándose la contradicción de tesis 23/92 entre los TCC, la cual fue resuelta por la 2ª Sala de la SCJN en sesión de 16 de marzo de 1993, sustentándose la jurisprudencia 20/93, visible en la GSJF No. 72, para diciembre de 1993, pp. 20 y 21; cuyo texto indica:

"TRIBUNAL FISCAL. SUS SENTENCIAS NO DEBEN OCUPARSE DE CONCEPTOS DE ANULACIÓN QUE REFIEREN CUESTIONES NO PROPUESTAS EN EL RECURSO ORDINARIO, POR NO FORMAR PARTE DE LA LITIS.- Aun cuando el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación determine a la letra que se examinen todos y cada uno de los puntos

controvertidos del acto impugnado y no exista disposición alguna que textualmente ordene el rechazo de las cuestiones no aducidas en el recurso ordinario administrativo, tales circunstancias no pueden llevar al extremo de estimar que en el juicio de nulidad, el Tribunal Fiscal pueda y deba ocuparse de planteamientos no propuestos en el recurso, pues en el juicio de nulidad no se da una *litis* abierta y desvinculada de los cuestionamientos que fueron materia del recurso administrativo, sino que el precepto señalado simplemente contiene el principio de congruencia que rige el dictado de los fallos, por cuya virtud el órgano resolutor está obligado a decidir todos los puntos sujetos oportunamente a debate. Apreciarlo de otra manera, desarmonizaría esa disposición con los principios de preclusión, definitividad, *litis* cerrada y paridad procesal, involucrados en los artículos 125, 132, 202, fracciones V y VI, y 215 del Código Fiscal de la Federación, Los principios de preclusión y definitividad se desvirtuarían al obligar o permitir que la Sala fiscal analice todo lo que el actor aduzca en la demanda de nulidad, aun cuando no lo haya planteado en el recurso ordinario; y los de *litis* cerrada y paridad procesal se desconocerían al atender sin limitaciones a la extendida defensa ejercida por el demandante, frente a la circunstancia contraria impuesta a la autoridad demandada, de que no puede citar distintos fundamentos a los consignados en la resolución impugnada. En otras palabras, no tendrían razón de existir los recursos administrativos y por ende los principios que los rigen".

Personalmente disintimos del criterio de la transcrita jurisprudencia, ya que en ningún momento se afecta el interés de las autoridades demandadas por el hecho de que el particular exprese en su demanda *agravios novedosos*, ya que está en posibilidad de desvirtuarlos precisamente al producir su contestación, no generándose, a nuestro juicio, la disparidad procesal mencionada por la SCJN.

Por otra parte, el artículo 237 que nos ocupa también dispone que las Salas Fiscales están impedidas para variar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación por las partes, pero sí puede corregir los errores en la cita de los preceptos que se hayan citado; es decir, este precepto trata algo similar a la figura de la *suplencia de la queja* en el proceso fiscal. Sobre este punto la SSTFF ha sentado jurisprudencias definidas en las que deja claro en cuales casos puede y en cuales no *suplirse la queja* en el juicio de nulidad.

La jurisprudencia No. 200 del la SSTFF se refiere a los casos en los que es indebido suplir la queja en el juicio de nulidad; jurisprudencia que es visible en la Obra "Jurisprudencia del TFF 1937-1991", pp. 181 y 182; cuyo texto es el siguiente:

"SENTENCIAS.- ES INDEBIDO SUPLENIR 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".

Por su parte, la jurisprudencia 293 de la SSTFF es la que se refiere a los casos en los que el TFF sí puede suplir la deficiencia de la queja; jurisprudencia que está publicada en la citada obra, pp. 251 y 252; la cual reza lo siguiente:

"SUPLENCIA DE QUEJA.- NO SE INCURRE EN ELLA CUANDO SE EXAMINAN CONCEPTOS IMPLÍCITOS EN 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".

Finalmente, otra característica que deben poseer las sentencias del TFF es la congruencia legal en cuanto a sus consideraciones y puntos resolutivos; sobre este tema la SSTFF sentó la siguiente tesis visible en la RTFF No. 31, para el mes de julio de 1990, p. 22; la cual indica textualmente lo siguiente:

"PRINCIPIO DE CONGRUENCIA PROCESAL.- SU CONCEPTO.- El principio en cuestión, que debe respetarse en toda sentencia definitiva, regulada en los artículos 237 del Código Fiscal de la Federación; y 222, 349, 351 y 352 del Código Federal de Procedimientos Civiles, consiste en que los Tribunales se ocuparán exclusivamente de las personas, cosas, acciones y excepciones que hayan sido materia del juicio, debiendo resolver y hacer la declaración correspondiente con toda precisión y por separado, respecto a cada uno de los puntos y actos litigiosos sujetos a su consideración, sin ir mas allá de las cuestiones discutidas en el juicio".

d).- Artículo 238.- Este precepto es uno de los mas importantes y trascendentes del CFF, ya que en él se enuncian en forma **LIMITATIVA** todas y cada una de las causales de nulidad de la resolución impugnada en el proceso fiscal; es decir, si el demandante logra demostrar alguno de los supuestos contenidos en las 5 fracciones del precepto que nos ocupa, el TFF tendrá que declara forzosamente la nulidad del acto combatido. Por estas razones, nos referiremos brevemente en forma individual a cada una de las fracciones del citado artículo 238.

d.1.- Fracción I.- Esta fracción se refiere a la **incompetencia** de cualquier servidor público que haya intervenido de cualquier forma o vinculación con la resolución impugnada. Sobre este punto, los órganos jurisdiccionales del país han sostenido lo siguiente. Antes que nada, según la SSTFF, los preceptos legales, acuerdos o decretos que concedan competencia material y territorial a todo servidor público, deben expresarse en el texto mismo del acto que emita, so pena que al no hacerlo, independientemente de que sea competente o no, el acto de que se trate será ilegal ya que se deja al particular en estado de indefensión, tal y como lo ha sostenido en el criterio que publicó en la RTFF No. 70, para octubre de 1993, p. 18; cuyo texto indica:

"COMPETENCIA TERRITORIAL.- LA AUTORIDAD DEBE FUNDARLA EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE MOLESTIA.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento; de lo que se desprende que para atender estrictamente la garantía prevista en dicho numeral, la autoridad debe acreditar su competencia tanto material, como territorial, señalando en el propio acto de molestia, no solo los dispositivos legales que le otorguen expresamente las facultades para actuar en tal sentido, sino también el precepto, acuerdo o decreto que determine el ámbito territorial dentro del cual puede ejercitar tales atribuciones, a fin de no dejar al afectado en estado de indefensión y tenga plena posibilidad de examinar si se encuentra ubicado dentro de dicha circunscripción, si la autoridad realmente tiene atribuciones específicas que respalden su actuación".

En este orden de ideas, es claro que la cuestión competencial es de prioridad en el proceso fiscal, teniendo la obligación de estudiar el TFF el agravio en que se cuestione ésta antes de cualquier otro y aun cuando se haga valer en cualquier etapa del proceso, ya que constituye una cuestión de orden público. Tal criterio se sostiene en la tesis publicada en la RTFF No. 65, para mayo de 1993, p. 27; la cual indica lo siguiente:

"EXISTENCIA Y COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.- PUEDE PLANTEARSE EN CUALQUIER ETAPA DEL PROCEDIMIENTO, DEBIENDO ESTUDIARSE CON PLENITUD DE JURISDICCIÓN, POR SER UNA CUESTIÓN DE ORDEN PÚBLICO.- Si bien es cierto que la Sala Superior en jurisprudencia definitiva ha sustentado el criterio de que los argumentos expuestos en el recurso de revisión vigente hasta el 14 de enero de 1988, deben de ser congruentes con los de la contestación de la demanda; también lo es que esta regla no debe aplicarse tratándose de planteamientos relativos a la existencia y competencia de las autoridades administrativas que dictaron la resolución impugnada o que intervinieron durante el procedimiento de donde emana, que podrían invocarse en cualquier momento ya que éstas son cuestiones de orden público que deben estudiarse preferentemente a los restantes argumentos que se hagan valer en el juicio y validamente pueden ser materia de análisis por parte de este Tribunal con plenitud de jurisdicción".

No obstante lo anterior, surge una duda en cuanto a la redacción de la fracción I del artículo 238 que nos ocupa, y que consiste en que únicamente se refiere a **incompetencia** de cualquier servidor público que haya intervenido para la emisión del acto impugnado; empero ¿Qué pasa si la autoridad de que se trate es competente, pero no así su titular?, ¿Comprende la causal de anulación analizada la **ilegitimidad** del servidor público?. A nadie escapa que las figuras de incompetencia y de ilegitimidad son distintas, ya que la primera se refiere a la autoridad como órgano gubernamental y, la segunda, se refiere al titular (persona física) a través del cual la autoridad se ve representada, tal y como la ha sostenido la SSTFF en el criterio que publicó el la RTFF No. 56, para agosto de 1992, p. 19; que reza lo siguiente:

"INCOMPETENCIA E ILEGITIMIDAD SON DOS INSTITUCIONES JURÍDICAS DIFERENTES.- La competencia propiamente dicha y la ilegitimidad (también llamada incompetencia de origen) son dos instituciones diferentes pues, la primera se actualiza cuando una autoridad, entendida como órgano administrativo sin importar quien sea su titular, carece de facultades para ejercer ciertas atribuciones, mientras que la segunda se actualiza cuando el nombramiento o elección del titular de un órgano administrativo no se ha hecho en términos legales. En otras palabras, la incompetencia y la ilegitimidad son dos cuestiones independientes y, por tanto, una no puede abarcar a la otra".

En consecuencia, los TCC del país han coincidido en señalar que el TFF es incompetente para pronunciarse sobre la **legitimidad** del servidor público que sea titular de las autoridades, según criterio publicado en el informe de la SCJN para el año de 1989, Volumen I, Tercera Parte, p. 153; cuyo texto es el siguiente:

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO ESTÁ FACULTADO PARA CALIFICAR LA ILEGITIMIDAD DE UNA AUTORIDAD.- La incompetencia (propiamente dicha) y la ilegitimidad (también llamada incompetencia de origen) son diferentes, pues la primera se actualiza cuando una autoridad carece de facultades que la ley otorga para ofrecer (sic) ciertas atribuciones y, la segunda, cuando su nombramiento o elección no está hecho en términos legales; en otras palabras, la

incompetencia y la ilegalidad (sic), son dos cuestiones independientes, con existencias claramente separadas y, por tanto, la citada en primer término no puede abarcar a la otra. Ahora bien, aun cuando el artículo 238, fracción I, del Código Fiscal de la Federación no distingue expresamente ambas cuestiones, es claro que se refiere a la incompetencia, pues para sostener con éxito que dicho precepto también alude a la ilegalidad (sic) sería necesario que lo estableciera expresamente y, al no hacerlo así, el Tribunal Fiscal carece de facultades para determinar sobre la ilegitimidad de una autoridad".

Finalmente, acorde con tal pronunciamiento la SSTFF publicó una tesis aislada en la RTFF No. 56, para agosto de 1992, p. 25, que indica textualmente lo siguiente:

"LEGITIMIDAD DEL NOMBRAMIENTO DE UN FUNCIONARIO, (INCOMPETENCIA DE ORIGEN). NO SE ENCUENTRA PREVISTA DENTRO DE LAS CAUSALES DE ANULACIÓN DEL ARTÍCULO 238 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- La garantía de la competencia de la autoridad, a que se refiere el artículo 16 constitucional, y que es la que previene el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción I, concierne al conjunto de facultades que la propia Constitución Federal o las leyes que de ella emanan invisten a determinado órgano del Estado; es decir, se refiere a la suma de facultades que la Constitución o la ley le da. Consecuentemente, la legitimidad o competencia de origen, que se refiere al nombramiento o elección hechos en términos ilegales en favor de personas que posean los requisitos necesarios, no se encuentra regulada por ese precepto constitucional, conforme lo ha resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas tesis jurisprudenciales, consecuentemente, la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación no confiere a este Órgano Jurisdiccional facultad para pronunciarse a este respecto".

d.2.- Fracción II.- Esta fracción contempla dos causales de anulación, la primera, la ausencia de formalidades del acto impugnado y, la segunda, la falta de fundamentación y motivación del acto combatido. Indudablemente que existe cierto número de formalidades que deben revestir los actos de autoridad que se notifiquen al contribuyente, de entre las cuales, la que mas ha ocupado la atención de los órganos jurisdiccionales es la omisión de la firma autógrafa del emisor del acto que se notifique al particular; es decir, en muchas ocasiones la copia del acto que se entrega al particular únicamente posee, en la parte conducente, la *firma facsimil* del funcionario que en apariencia lo expidió, sin embargo, en estos casos la SSTFF sustentó su jurisprudencia 29, visible en la Obra "Jurisprudencia del TFF 1937-1991", p. 84; cuyo texto es el siguiente:

"FIRMA FACSIMILAR.- CARECE DE AUTENTICIDAD UNA RESOLUCIÓN QUE CONTENGA DICHA FIRMA.- La ausencia de firma autógrafa en una resolución, aun cuando exista una firma facsimilar, constituye una violación a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, que previene que nadie puede ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, lo que implica la necesidad de que las resoluciones de la autoridad ostenten la firma del funcionario que las emitió, pues solo mediante la firma que suscribe personalmente y de su puño y letra el funcionario que haya resuelto una instancia administrativa, puede establecerse la autenticidad de la resolución. Consecuentemente ante la imputación del actor de que dicha resolución tiene firma facsimilar, la autoridad debe probar en el juicio de nulidad, con el documento respectivo, que la resolución impugnada contiene esa firma autógrafa".

Sin embargo, para la 2ª Sala de la SCJN la ausencia de firma autógrafa en el acto impugnado se equipara a la falta de fundamentación y motivación del mismo, tal y como

lo sostuvo en su jurisprudencia que publicó en el ASJF, 2ª Parte, Segunda Sala, p. 106, que por rubro indica: **"FIRMA FACSIMILAR. EL MANDAMIENTO DE LA AUTORIDAD EN QUE SE ESTAMPA CARECE DE LA DEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN"**. En igual sentido se ha pronunciado la SSTFF al emitir la tesis que publicó en la RTFF No. 61, para enero de 1985, p. 553, la cual lleva por rubro: **"FALTA O INDEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- NO ES UN VICIO DE PROCEDIMIENTO SINO UN VICIO FORMAL DE LA RESOLUCIÓN"**. En tal virtud, las dos causales de anulación que hemos referido (omisión de formalidades y ausencia de motivación y fundamentación del acto impugnado), se reducen a una sola; por tanto, los órganos jurisdiccionales del país han sido más minuciosos en el estudio y análisis de la fundamentación y motivación del acto impugnado.

Sobre el particular, la 2ª Sala de la SCJN ha sostenido que la fundamentación y motivación del acto de autoridad deben estar contenidas en su texto mismo y no en documento distinto; criterio que sustentó en su jurisprudencia que publicó en el ASJF 1917-1985, 8ª Parte, p. 248, que indica: *"Las autoridades responsable no cumplen con la obligación constitucional de fundar y motivar debidamente las resoluciones que pronuncian, expresando las razones de hecho y las consideraciones legales en que se apoyan, cuando éstas aparecen en documento distinto"*. Asimismo, la SSTFF en el mismo sentido sostuvo su jurisprudencia 294, visible en la Obra "Jurisprudencia del TFF 1937-1991", p. 252; la cual por rubro indica: **"MOTIVACIÓN Y FUNDAMENTACIÓN.- DEBEN EXPRESARSE EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE AUTORIDAD"**.

Finalmente, en muchas ocasiones las autoridades se limitaban a citar los preceptos legales o reglamentarios en que fundaban su acto, sin hacer lo propio con las **fracciones, incisos y subincisos** de los mismos, así como con los **acuerdos o decretos** que le concedan facultades materiales y territoriales que le autoricen tal proceder; omisión que ha sido sometida ante los Tribunales, de los cuales el 2º TC del 6º Circuito emitió su jurisprudencia publicada en la GSJF No. 64, para abril de 1993, p. 43; cuyo texto es el siguiente:

"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.- De acuerdo con el artículo 16 Constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de qué ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado".

d.3.- Fracción III.- Esta fracción se refiere a los vicios del procedimiento en que pueda incurrir la autoridad para emitir la resolución impugnada; constituye, al igual que la fracción anterior, una de las mas controvertidas en nuestro Tribunales jurisdiccionales del país, los cuales han sustentado infinidad de criterios que en muchas ocasiones han sido totalmente opuestos. Según el TFF, para que un *vicio del procedimiento* sea considerado como tal, es indispensable que cumpla determinados requisitos, los cuales fueron señalados por la Sala Regional del Noreste en su precedente que publicó en la RTFF No. 4, para abril de 1988, p. 36; el cual en la parte conducente señala lo siguiente: *"Del análisis de lo dispuesto por el artículo 238, fracción III, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, debe concluirse que para que un vicio de procedimiento pueda ser considerado como causa de ilegalidad de una resolución de autoridad, debe tratarse de un vicio de procedimiento que afecte las defensas del contribuyente y trascienda al sentido de la resolución controvertida..."*.

Como puede verse, el vicio de procedimiento que sea alegado por el actor en su demanda debe ser de tal magnitud que haya afectado sus defensas y trascendido al sentido de la resolución impugnada para ser considerado como una causa de ilegalidad; tal y como la ha sostenido el TFF en la tesis que publicó en la RTFF No. 6, para junio de 1988, p. 53; la cual indica lo siguiente:

"VICIO DE PROCEDIMIENTO.- ES NECESARIO QUE AFECTE LAS DEFENSAS DEL PARTICULAR Y TRASCIENDA AL SENTIDO DE LA RESOLUCIÓN PARA QUE SEA MOTIVO DE NULIDAD.- Conforme al artículo 238, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es insuficiente para declarar la nulidad de una resolución administrativa la existencia de un vicio en el procedimiento del cual haya derivado, cuando tal vicio no afectó las defensas del particular y no trascendió al sentido de la resolución, de tal suerte que si el demandante se limita a plantear el vicio de procedimiento, sin demostrar que afectó sus defensas y que de no haberse cometido, el sentido de la resolución hubiera sido otro, debe considerarse insuficiente el agravio que se haga valer y reconocerse la validez de la resolución impugnada".

Algunos ejemplos en los que la SSTFF consideró que se presentaba un vicio en el procedimiento, fue cuando, antes del juicio de nulidad, se había interpuesto un recurso administrativo y la autoridad que lo resolvía no estudiaba todos los argumentos hechos valer por el recurrente; tal y como se desprende de la tesis que publicó en la RTFF No. 30, para junio de 1990, p. 24; cuyo rubro indica: **"VIOLACIÓN DE PROCEDIMIENTO.- SOLO SE ACREDITA SI EFECTIVAMENTE SE OMITIÓ EL ESTUDIO DE ALGÚN ARGUMENTO HECHO VALER EN EL RECURSO"**. Otro ejemplo de los vicios del procedimiento, es el que el TFF publicó en su tesis visible en la RTFF No. 25, para enero de 1990, p. 22; la cual indica:

"VIOLACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.- CASO EN EL QUE SE PRODUCE.- En los términos del artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales que ejerciten sus facultades de comprobación tienen la obligación de dar a conocer en forma circunstanciada al contribuyente los hechos u omisiones descubiertos que pudieran entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales. Por tanto, si al emitirse una resolución se rechaza una partida que en ningún momento fue objetada en el oficio de observaciones, se incurre en violación de procedimiento, pues dicha partida debió objetarse en primer lugar, en el citado oficio de observaciones, a fin de que el contribuyente pudiera inconformarse, tal y como lo permite el precepto invocado".

Finalmente, al acreditarse la existencia de cualquier vicio de procedimiento que afecte las defensas del actos y trascienda al sentido de la resolución impugnada, el TFF al constatarlo se ve impedido para entrar al "fondo" del asunto; tal y como la ha sostenido en el criterio que publicó en la Obra "Jurisprudencia del TFF 1937-1991", p. 13; el cual en la parte conducente señala que si las violaciones de procedimiento "...se alegan al mismo tiempo que violaciones de fondo, y el Tribunal considera que están probadas las primeras, deberá abstenerse de resolver el fondo y concretarse a ordenar la reposición del procedimiento".

d.4.- Fracción IV.- En este caso no transcribiremos ningún criterio expresado por los órganos jurisdiccionales del país, ya que sería sumamente prolijo, en virtud de que esta fracción se refiere a los resoluciones que el TFF pronuncia en cuanto al fondo del asunto que se le ha planteado, refiriéndose a ingresos, deducciones, dividendos, tasa aplicable, tarifas, cálculo de contribuciones, retenciones, etc.; asimismo, el TFF siempre ha sostenido que también dentro de esta causal de anulación se encuentran contenidas las irregularidades procedimentales en que incurran las autoridades al ejercitar sus facultades de comprobación, criterio que no fue compartido por la SCJN, tal y como se observará en el subtema siguiente.

d.5.- Fracción V.- Esta es la última fracción que contiene causales de anulación en el juicio fiscal y se refiere a los casos en los que las autoridades al hacer uso de sus facultades discrecionales, no las utilicen para los fines para los que les fueron concedidas, es decir, tal irregularidad se conoce comúnmente como desvío de poder. El 3er. TC en Materia Administrativa del 1er. Circuito ha sostenido la siguiente tesis en relación con el desvío de poder, la cual es consultable en el informe de la SCJN para 1986, Tercera Parte, p. 102; que a la letra dispone:

"DESVIÓ DE PODER Y OTRAS CAUSAS DE ANULACIÓN DE LOS ACTOS DISCRECIONALES DE LA ADMINISTRACIÓN, APLICACIÓN DE LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 238 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE.- Los actos en cuya formación gocen de discrecionalidad las autoridades administrativas no escapan del control que ejercen los tribunales del país; éstos, entre ellos el Tribunal Fiscal de la Federación, pueden invalidarlos por razones de ilegalidad, por razones de inconstitucionalidad o por una causal de anulación que les es aplicable específicamente conocida como desvío de poder. Se anulará por razones de ilegalidad cuando en la emisión del acto no se haya observado el procedimiento previsto por la ley, los supuestos y requisitos establecidos en la misma, o no cumplan con todos sus elementos de validez, como podría ser la competencia y la forma. Será declarado inconstitucional cuando la autoridad haya violado las garantías consagradas por la Constitución en favor de todos los gobernados, como la fundamentación, la motivación y la audiencia, entre otras. Igual sucederá cuando se contravenga alguno de los principios generales de derecho, porque la decisión de la autoridad parezca ilógica, irracional o arbitraria, o bien que contrarie el principio de igualdad ante la ley. Por último, en esta categoría de actos opera una causal específica de anulación denominada desvío de poder, regulada concretamente por la fracción V del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, que se produce cuando a pesar de la apariencia de la legalidad del acto, se descubre que el agente de la Administración emplea un medio no autorizado por la ley para la consecución de un fin lícito (desvío en el medio), o utiliza el medio establecido por la norma para el logro de un fin distinto del perseguido por ella (desvío en el fin), en cuyos casos estará viciado de ilegalidad el acto".

Asimismo, la SSTFF emitió sobre este tema una tesis que publicó en la RTFF

No. 5, para mayo de 1988, p. 27; la cual indica lo siguiente:

"DESVÍO DE PODER.- ES UNA CAUSAL DE NULIDAD DIVERSA A LA FALTA DE MOTIVACIÓN EN EL MONTO DE UNA SANCIÓN.- La falta de motivación aludida, ocurre cuando la autoridad al fijar el monto de una multa no atiende a los elementos establecidos en la Ley respectiva, como aquellos que precisamente deben tenerse en cuenta para cuantificar dicho monto, pues en ese caso la autoridad no está aportando la motivación de esa parte de la resolución sancionadora, por lo que procederá que la declaración de nulidad se haga con base en el inciso b) del artículo 228 del Código Fiscal (1967), actual 238 fracción II del mismo ordenamiento, por omisión de las formalidades que legalmente debía revestir aquella resolución. En cambio el desvío de poder es una causal diversa establecida en el inciso d) del primer precepto mencionado y se produce cuando, aun expresando los motivos que se tuvieron en cuenta para cuantificar la multa, la autoridad viola el espíritu de la ley, así como el propósito del legislador al dictar su resolución mediante el ejercicio abusivo de sus facultades. En este sentido debe entenderse el desvío de poder".

Finalmente, al igual que sucede con las restantes causales de nulidad que hemos abordado con anterioridad, en este caso el demandante también debe acreditar la materialización del *desvío de poder* que alega; tal y como lo sostiene la SSTFF en su jurisprudencia 223, publicada en la obra: "Jurisprudencia del TFF 1937-1991", p. 196; cuyo texto es el siguiente:

"DESVÍO DE PODER.- DEBER SER PROBADO POR EL PARTICULAR.- De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación de 1967, el desvío de poder solo puede producirse cuando el monto de la multa impuesta no guarda proporción con las condiciones económicas del infractor, pero en todos estos casos corresponde al actor acreditar de manera fehaciente que se encuentra comprendido dentro de alguno de los supuestos señalados. Ahora bien, si el actor solamente impugna las multas que le fueron impuestas por excesivas, pero no aporta prueba alguna que demuestre la desproporcionalidad entre su capital en giro y el monto de las multas aludido, así como tampoco que éstas hayan sido aplicadas por la autoridad fuera de los términos y en cantidad superior a lo establecido por la Ley, no se puede concluir que la autoridad incurrió en desvío de poder".

e).- **Artículo 232.-** Este precepto también es uno de los mas controvertidos en el ámbito jurisdiccional y su importancia es vital, ya que regula el sentido de las sentencias del TFF, cuando el actor ha probado o no en el juicio de nulidad, alguna o algunas de las causales de nulidad contenidas en el artículo 238 anteriormente abordado. En este caso también abordaremos una a una de sus 3 fracciones.

e.1.- **Fracción I.-** En este caso no hay mucho que decir, pues esta fracción se refiere a los casos en los que el actor no probó la materialización de alguna causal de ilegalidad contenida en el artículo 238 del CFF y, en consecuencia, el TFF **confirmará la validez** de la resolución combatida.

e.2.- **Fracción II.-** Esta fracción contempla la posibilidad de que el TFF declare la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, la cual debe pronunciarse en los casos en los que el actor demuestre alguna de las causales de nulidad contenidas en las fracciones I, IV y, en su caso, V, del artículo 238 del CFF, tal y como se observará.

En el caso en que el actor demuestre la **incompetencia** de cualquier autoridad que intervino para emitir la resolución impugnada o que ordenó o intervino en el procedimiento del cual emana ésta (fracción I del CFF), el TFF declarará la nulidad lisa

y llana del tal resolución; tal y como lo sostuvo el 3er. TC en Materia Administrativa del 1er. Circuito, el cual publicó su tesis en el informe de la SCJN para 1984, Tercera Parte, p. 99; cuyo texto es el siguiente:

"ACTO RECLAMADO, INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD EMISORA DEL. LA SALA FISCAL DEBE DECLARAR SU NULIDAD EN FORMA LISA Y LLANA Y NO PARA EFECTOS. (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 238, FRACCIÓN I Y 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).- El artículo 238 del actual Código Fiscal de la Federación señala en su fracción I, como causa de anulación de la resolución administrativa combatida, la incompetencia del funcionario que la haya dictado, a su vez al artículo 239 del propio código tributario establece el sentido que pueden tener las sentencias emitidas por las salas del Tribunal Fiscal de la Federación; reconocer la validez de la resolución impugnada, declarar su nulidad en forma lisa y llana y declarar su nulidad para determinados efectos, señalando en su parte final que la declaración de nulidad para efectos será cuando se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II, III y V del artículo 238 del propio código (omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación; vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiere esas facultades); en consecuencia, haciendo una interpretación armónica de los preceptos legales antes indicados, se debe de concluir que cuando se declara la nulidad de una resolución, por ser incompetente la autoridad que la emitió, se debe hacer en forma lisa y llana y no para efectos, por no estar el caso en ninguno de los supuestos contemplados por el párrafo final del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación".

Como se puede observar, en los casos en los que la nulidad sea provocada por una cuestión competencial, el TFF declarará la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, pero quedan a salvo las facultades de la autoridad competente para que, si así lo considera conveniente, emita una nueva resolución. Similar criterio ha sido sustentado por el 4º TC en Materia Administrativa del 1er. Circuito, visible en el informe de la SCJN de 1985, Tercera Parte, p. 25; cuyo texto señala:

"COMPETENCIA, SU ANÁLISIS SE TRADUCE EN EL EXAMEN DE UN VICIO DEL ACTO (VICIO DE INCOMPETENCIA), QUE DEJA ABIERTA LA POSIBILIDAD PARA QUE LA AUTORIDAD COMPETENTE PRONUNCIE UN NUEVO ACTO.- Es inexacto que cuando el Tribunal Fiscal de la Federación, dicta una sentencia en la que declara la nulidad de una resolución administrativa, por incompetencia del funcionario que la emitió, la autoridad competente posteriormente no pueda dictar el acto administrativo que corresponda, en el mismo sentido y alcance de aquél que anteriormente fue pronunciado por autoridad incompetente, toda vez que al analizarse la competencia de la autoridad que dictó o pronunció la resolución de que se trata, solo se está juzgando sobre sus facultades, pero no sobre el fondo o materia de la misma; esto es, se estudió si el acto impugnado viola o no las reglas de competencia de la autoridad. En otras palabras, cuando un acto administrativo reviste vicios de incompetencia, el tribunal administrativo autónomo ejerce, al pronunciar su resolución, en control del acto impugnado, sin que ello quiera decir que la autoridad administrativa competente no pueda pronunciar un nuevo acto, sino únicamente que debe respetar las reglas formales y materiales que regulan la emisión de aquél".

Asimismo, en los casos de las fracciones IV y quizás V del artículo 238, el TFF también declarará la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, en virtud de que, en el primer supuesto, se está resolviendo el fondo de la cuestión y no hay forma de que la autoridad pueda emitir un nuevo acto, ya que todas sus consideraciones son ilegales;

por otra parte, en el segundo caso, se declarará la nulidad del acto toda vez que en su emisión se presentó un desvío de poder de las facultades discrecionales de la autoridad administrativa que emitió el acto.

e.3.- Fracción III.- Existe la posibilidad de que el TFF emita sus sentencias de anulación para determinados efectos, a pesar de tratarse de un Tribunal de mera Anulación o de Ilegitimidad y no de Plena Jurisdicción; tal y como lo han sostenido los TCC, según la tesis que se publicó en el Informe de la SCJN de 1984, Tercera Parte, p. 49; cuyo rubro indica: **"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PUEDE DICTAR SENTENCIAS PARA EFECTOS AUN CUANDO SEA UN TRIBUNAL DE ANULACIÓN Y NO DE PLENA JURISDICCIÓN"**. En este orden de ideas, el TFF deberá de emitir su sentencia para determinados efectos cuando el actor haya demostrado la materialización de alguno de los supuestos legales contenidos en las fracciones II, III y, en su caso, V del artículo 238 del CFF. Similar criterio ha sido sostenido por los TCC, según la tesis publicada en el Informe de 1986 de la SCJN, Tercera Parte, p. 129; la cual señala textualmente:

"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LA NULIDAD DECRETADA POR FALTA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, SI ADMITE EFECTOS CUANDO SE ESTÉ EN ALGUNO DE LOS SUPUESTOS PREVISTOS EN LAS FRACCIONES II, III Y EN SU CASO V, DEL ARTÍCULO 238 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- De conformidad con el artículo 238 fracción II del Código Fiscal de la Federación, al carecer la resolución impugnada de fundamentación y motivación, es claro que de acuerdo con el último párrafo del artículo 239 de dicho Código, está en lo correcto la Sala responsable de haber declarado la nulidad de la citada resolución para el efecto de que se emita una nueva conforme a derecho proceda".

Es prudente aclarar que en términos de los últimos párrafos del artículo 239 del CFF, el TFF al emitir una resolución "para efectos", debe precisar la forma y los términos en que las autoridades administrativas deben de cumplir su fallo. Es aquí en donde se agudiza el tema, ya que para muchos Tribunales procedía declarar la nulidad "para efectos", en los casos en los que se presentara alguna irregularidad en los procedimientos practicados por la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación y verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los particulares (fracción III del artículo 238); mientras que para otros la nulidad debía ser lisa y llana, por tratarse de contravenciones legales (fracción IV del artículo 238).

Sobre este punto, el 2º TC del 4º Circuito, como otros tantos TCC del país, señalaban que en casos en los que se cometieran irregularidades, por parte de las autoridades administrativas, en el procedimiento en que ejercían sus facultades de comprobación, el TFF debería declarar la nulidad "para efectos" y no lisa y llana de la resolución impugnada; tal y como se desprende de la jurisprudencia que publicó en la GSJF No. 54, para junio de 1992, p. 41; cuyo rubro indica: **"REVISIÓN FISCAL, NULIDAD PARA EFECTOS Y NO LISA Y LLANA"**. En igual sentido al anterior se pronunció el 3er. TC en Materia Administrativa del 1er. Circuito, según la jurisprudencia que publicó en la GSJF No. 59, para noviembre de 1992, pp. 48 y 49; cuyo rubro es el siguiente: **"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL. DEBEN DECLARAR LA NULIDAD PARA EFECTOS DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA POR INDEBIDA IDENTIFICACIÓN DE VISITADORES"**.

Sin embargo, también fueron emitidos y publicados infinidad de criterios y

jurisprudencias de los TCC en las que se señalaba que, en caso de que la autoridad incurriera en alguna irregularidad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, el TFF después de constatarla, tendría que declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, tal y como se desprende de las siguientes tesis: 1.- "SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NULIDAD LISA Y LLANA CUANDO SE INCUMPLEN LOS REQUISITOS FORMALES EN LA EJECUCIÓN DE LA VISITA", sustentada por el 1er. TC en Materia Administrativa del 1er. Circuito, visible en la GSJF No. 60, para diciembre de 1992, pp. 33 y 34; 2.- "NULIDAD DE RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS POR INCORRECTA IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES. PROCEDE DECLARARLA EN FORMA LISA Y LLANA", sustentada por el 3er. TC del 2º Circuito, visible en la GSJF No. 70, para octubre de 1993, pp. 58 y 59 y; 3.- "VISITAS DOMICILIARIAS, SUS ACTUACIONES NO FORMAN PARTE DEL PROCEDIMIENTO FISCAL, CUANDO EXISTE OMISIÓN DE LOS FUNCIONARIOS QUE LAS PRACTICAN DE IDENTIFICARSE PLENAMENTE AL INICIO DE LAS. POR LO QUE LA NULIDAD DEBE SER LISA Y LLANA Y NO PARA EFECTOS", sustentado por el 1er. TC del 8º Circuito, consultable en la GSJF No. 55, para julio de 1992, p. 63.

Esta situación colocó a la SSTFF en un dilema ¿A qué criterio se ajustaría?, en los casos en que se cometieran irregularidades en los procedimientos de verificación, ¿Declararía la nulidad lisa y llana o para efectos de la resolución impugnada?: situación que provocó que dicha Sala emitiera, entre otros, el criterio que publicó en la RTFF No. 58, para octubre de 1992, p. 17; cuyo texto señala:

"NULIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.- CUANDO LA VIOLACIÓN SE COMETE EN EL EJERCICIO DE FACULTADES DISCRECIONALES.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 239, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, cuando la autoridad incurra en violaciones al procedimiento administrativo, en el ejercicio de facultades discrecionales, este Órgano jurisdiccional deberá declarar la nulidad lisa y llana de los actos impugnados, con fundamento en la fracción IV del artículo 238 del Código Tributario Federal, por haberse dictado en contravención de las disposiciones aplicables, ya que la fracción III del precepto citado señala que la sentencia definitiva podrá: "declara la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales"; lo cual de ninguna manera significa que se impida a la autoridad si así lo considera, vuelva a ejercer las facultades que le fueron concedidas por el legislador, pues es a ella a quien le corresponde agregar la iniciativa en la búsqueda de los fines estatales establecidos por la norma".

Asimismo, la SSTFF al resolver el juicio atrayente 72/92 en sesión de 1º de junio de 1993, sostuvo la tesis que por rubro indica: "FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES.- NO CONSTITUYEN PROCEDIMIENTOS, SINO PROCEDER DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD POR LO QUE LA ACTUACIÓN ILEGAL EN SU EJERCICIO TRAE COMO CONSECUENCIA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN". En suma, resultaría prolijo seguir profundizando en este interesante y complicado tema de los criterios encontrados sobre un mismo punto, emitidos por los órganos jurisdiccionales del país, ya que en la actualidad tal contradicción e incertidumbre ha sido despejada por la SCJN que ha emitido jurisprudencia definida sobre el particular, tal y como se observará en el siguiente subtema.

5.3.4.- INTERPRETACIÓN PERSONAL.

En el presente tema nos limitaremos a expresar la interpretación que a nuestro juicio, después de tomar en consideración toda la información vertida en la presente tesis, debe darse a los artículos 238 y 239 del CFF, refiriéndonos en forma concreta a cada uno de los supuestos de ilegalidad del primero y, a los efectos de la nulidad que cada uno de ellos provoca, en términos del segundo artículo referido.

5.3.4.1.- INCOMPETENCIA.

La primera causal de anulación contemplada en el CFF, se encuentra contenida en la fracción I de su artículo 238, la cual dispone que una resolución administrativa (nunca un procedimiento) se declarará nula cuando el actor demuestre *"Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución"*. Esta situación deja claro que existen tres supuestos de incompetencia que contempla la causal de anulación que nos ocupa; que son la incompetencia del funcionario que: a).- Haya dictado la resolución; b).- Haya ordenado el procedimiento del que deriva la resolución impugnada y; c).- Haya tramitado el procedimiento del que deriva la resolución combatida. Esta circunstancia nos obliga a saber, antes que nada, lo que se entiende por la voz *competencia*.

La palabra *competencia* proviene de las voces latinas *"competentia, ae"* (*competens, entis*), que significan relación, proposición, aptitud, habilidad, capacidad, suficiencia, disposición; en tal virtud, según Flores García, como competencia debe entenderse *"una idoneidad atribuida a un órgano de autoridad para conocer o llevar a cabo determinadas funciones o actos jurídicos"*⁸. Por su parte, la 2ª Sala de la SCJN al referirse a la presente causal de anulación en el engrose de la resolución de la contradicción de tesis 39/92, resuelta en sesión del día 22 de octubre de 1993, p. 38; sostuvo lo siguiente: *"Esta causal contempla la nulidad de la resolución por incompetencia de la autoridad, que puede actualizarse tanto en la propia resolución como en el procedimiento del que deriva. En este caso, la nulidad de la resolución debe ser lisa y llana en virtud de que, ante la incompetencia del funcionario emisor de dicha resolución o del procedimiento que le dio origen, la resolución carece de valor jurídico, pero dicha nulidad no impide que la autoridad competente en uso de sus atribuciones legales pueda dictar una nueva resolución o bien llevar a cabo un nuevo procedimiento"*.

A nuestro juicio, retomando las ideas expresadas en el Capítulo II de la presente tesis, al intervenir en la emisión de la resolución impugnada o en el procedimiento del que ésta deriva, un órgano o autoridad carente de facultades expresas conferidas por la ley para hacerlo (incompetencia), se provoca que tal resolución sea *existente* (no carece de "sujeto" como requisito esencial), pero *inválida* (por carecer de competencia el sujeto emisor). Luego entonces, si la competencia de las autoridades es una cuestión de orden público, debe estudiarse preferentemente por el TFF, el cual después de constatar tal

⁸ FLORES García, Fernando: "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. Porrúa S.A. Tomo II. México 1985. p. 167.

incompetencia, declarará la nulidad de la resolución combatida, ya que ésta adolece de una irregularidad de tal magnitud que es imposible de ser subsanada por la propia autoridad incompetente; sin que ello impida a la autoridad competente, si así lo desea y aun no caducan sus facultades, emitir una nueva resolución administrativa susceptible de impugnarse también ante el TFF.

Por los anteriores motivos, discentimos del criterio sustentado por la SSTFF en el que expresa que únicamente se encuentra dentro de esta causal de anulación la incompetencia de la autoridad como órgano, pero no así la incompetencia de origen o ilegitimidad del titular de la misma; ya que de aceptar tal criterio, sería tanto como convalidar la invalidez del acto que haya sido expedido por un funcionario incompetente o ilegítimo, puesto que el acto así emitido también carece de uno de sus elementos de validez que es la competencia del SUJETO que en cualquier forma haya intervenido en la emisión o en los antecedentes de la citada resolución; luego entonces, a nuestro juicio, también se deberá decretar la nulidad de la resolución impugnada cuando el actor demuestre la ilegitimidad o "incompetencia de origen" del titular de la autoridad que haya emitido la resolución impugnada u ordenado o sustanciado el procedimiento del que ésta deriva.

5.3.4.2.- OMISIÓN DE FORMALIDADES.

La segunda causal de anulación que puede presentarse en el proceso fiscal es la contenida en la fracción II del artículo 238 del CFF, la cual dispone que una resolución es ilegal cuando carezca "...de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación, en su caso". La anterior transcripción nos permite percatarnos de que en la citada fracción se encuentran contenidos 2 supuestos de anulación; a saber: a).- La omisión de formalidades, siempre y cuando éstas afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución combatida y; b).- La ausencia de fundamentación y motivación.

En este caso es necesario saber que debe entenderse por la voz *formalidad*. En el Capítulo II de la presente tesis dejamos claro que la *formalidad* de todo acto administrativo constituye uno de sus elementos esenciales que consiste en la investidura que necesariamente debe poseer el acto de que se trate para ser exteriorizada la voluntad del sujeto o autoridad respectiva y así, de esta forma, el sujeto al que va dirigido tal acto esté en posibilidad de apreciarlo o conocerlo. En este orden de ideas, algunas de las formalidades que al carecer de ellas el acto impugnado, actualizan la causal de anulación que nos ocupa, es no constar por escrito o no ser debidamente notificado, ya que, en el primer caso, se afectan las defensas del particular al desconocer el texto mismo del acto y estar imposibilitado para expresar agravios en su contra, asimismo, tal omisión trasciende al sentido de la propia resolución pues evidentemente que no se conoce el alcance y sentido del acto; mientras, en el segundo caso, también se afectan las defensas del particular, ya que desde un punto de vista legal no existe constancia de que el mismo conozca el acto emitido en su contra y, también trasciende al sentido de la resolución

combatida ya que simple y sencillamente éste se desconoce.

Cuando una resolución posee alguna omisión de sus requisitos formales existe, pero estará afectada de invalidez y no podrá producir sus efectos jurídicos; sin embargo, esta irregularidad es susceptible de ser subsanada por la propia autoridad emisora con la expedición de otro acto que si posea los requisitos formales de que careció el impugnado. Igualmente, el hecho de que el legislador exija que tal omisión de formalidades necesariamente tengan que afectar las defensas del particular y trascender al sentido de la resolución, denota su clara intención de evitar que cualquier acto de autoridad sea nulificado por una "pequeña" omisión de la emisora y evitar así, tal y como lo plasmó en la exposición de motivos referida, la caducidad de las facultades de las autoridades.

Por otra parte, en el caso de que una resolución de autoridad carezca de fundamentación y motivación también será declarada nula por el TFF; es decir, cuando la autoridad emisora del acto administrativo no cite en su texto los fundamentos legales, reglamentarios, acuerdos y decretos, que le permitan actuar de tal forma (Fundamentación) y, tampoco cite los motivos, circunstancias o hechos que influyeron en su voluntad para emitir el acto de que se trate (motivación), el acto de que se trate será ilegal. Si embargo, ¿Qué sucede si la resolución impugnada posee una **deficiente** fundamentación y motivación?, ¿Declarará el TFF su nulidad también o no?; a nuestro juicio, también debe declararse la nulidad de la resolución impugnada que posea una **deficiente** fundamentación y motivación y no solamente cuando carezca completamente de tales elementos, ya que en la exposición de motivos de las modificaciones a la fracción que nos ocupa, quedó clara la intención del legislador de evitar la caducidad de las facultades de las autoridades; luego entonces, si una irregularidad "mayor", como es la **ausencia** de fundamentación y motivación de la resolución, provoca su nulidad, con mayor razón la provocará una irregularidad "menor" que sería la deficiente fundamentación y motivación de la propia resolución.

Como puede observarse, la presente causal de anulación se refiere a omisiones de la autoridad al emitir su acto, las cuales no son de tanta importancia y trascendencia como para anular definitivamente al acto administrativo, ya que las mismas pueden ser subsanadas por la propia autoridad emisora al emitir una nueva resolución que no posea las mismas irregularidades del acto previamente anulado por el TFF.

5.3.4.3.- VICIOS DEL PROCEDIMIENTO.

La tercera causal de anulación contenida en el artículo 238 fracción III del CFF, se refiere a *"los vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada"*. En este caso, únicamente nos encontramos ante la presencia de un solo supuesto legal, que **NO** se refiere a irregularidades de la resolución impugnada, sino a irregularidades del procedimiento del que ésta deriva, lo cual la hace especialmente controvertida ya que las restantes 4 causales de nulidad se refieren a irregularidades contenidas en la propia resolución, mientras que la que nos ocupa, se refiere a irregularidades en sus

antecedentes.

Lo importante y difícil de la presente causal de anulación es determinar que debe entenderse por la voz *procedimiento*, ya que por *vicio* puede entenderse un exceso, defecto o irregularidad cometida por la autoridad precisamente en el procedimiento. En el Capítulo IV de la presente tesis, dejamos dicho que el *procedimiento*, desde un punto de vista general, significa la realización de un conjunto de dos o más actos concatenados o ligados entre sí para lograr determinado fin u objeto; empero la propia palabra una vez traída y relacionada en el ámbito del derecho, cambia su significado y se refiere a una parte del proceso jurisdiccional (concretamente la etapa de instrucción). En tal virtud, es aquí en donde se genera la controversia en que han caído nuestro Tribunales, ya que la palabra *procedimiento* es aplicable, tanto a la sustanciación de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales (ver Capítulo III de la presente tesis) comúnmente denominada *fase oficiosa* y, también es aplicable a la *fase procesal* de las autoridades u órganos jurisdiccionales (ver Capítulo IV de la presente tesis) y, si tomamos en cuenta que dependiendo de la fase (oficiosa o procesal) en que el "vicio" se actualice, dependerá también la causal de anulación que se aplicará (fracciones III o IV del artículo 238) y la clase de nulidad que el TFF declarará (para determinados efectos o lisa y llana).

Antes de la emisión de la jurisprudencia 17/93 de la 2ª Sala de la SCJN (que posteriormente abordaremos), el TFF siempre sostuvo que la fracción III del artículo 238 que nos ocupa no se refería a los vicios que se presentaran en la fase oficiosa antecedente del acto impugnado, sino que se refería a los casos en los que antes de acudir al juicio de nulidad el particular había agotado una fase procesal ante la autoridad administrativa a través de la interposición de cualquier recurso administrativo. Por su parte, las autoridades siempre sostuvieron que los "vicios del procedimiento" a que alude la fracción III del citado artículo 238, se refiere a uno y otro caso, o sea, tanto a la fase oficiosa como a la procesal, consecuentemente, todas las irregularidades en que incurriera la autoridad al ejercitar sus facultades de comprobación o de resolución de recursos, serían susceptibles de ser subsanadas por las mismas al acatar la sentencia de nulidad del TFF que, a su juicio, tendría que ser "para efectos". Esta contradicción de criterios se acentuó más cuando, a partir de 1988, los TCC se ocuparon del control de legalidad, y emitieron infinidad de tesis contradictorias, generando un caos e incertidumbre jurídica al particular, a las autoridades y al propio TFF. Sin embargo, tal incertidumbre se vio terminada cuando la SCJN, por conducto de su 2ª Sala, emitió la jurisprudencia 17/93 al resolver la contradicción de tesis 32/92 en sesión del día 22 de octubre de 1993, la cual es visible en la GSJF No. 72, para diciembre de 1993, p. 18; cuyo texto indica:

"NULIDAD. EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CUANDO EXISTA INDEBIDA IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES DENTRO DEL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR.- La nulidad de la resolución por vicios de carácter formal, que se configura al actualizarse una omisión dentro del procedimiento fiscalizador, como lo es la indebida identificación de los auditores o que no se haga constar en el acta respectiva de manera circunstanciada todos los datos relativos al documento de su identificación, encuadra dentro de la

fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, pues constituye un vicio del procedimiento que afecta las defensas del particular y trasciende al sentido de la resolución impugnada. por lo que en términos del último párrafo del artículo 239 del mencionado código, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que la autoridad deje insubsistente la resolución reclamada y emita una nueva en la que declare nulo el procedimiento de la visita desde el momento en que se cometió la violación formal, sin que con ello se obligue ni se impida a la autoridad iniciar un nuevo procedimiento a partir de ese momento y de acuerdo con lo establecido por la ley, porque el ejercicio de esta última atribución queda dentro del campo de las facultades discrecionales de la autoridad. La garantía de seguridad jurídica queda resguardada desde el momento en que se deja insubsistente el procedimiento viciado, pero el alcance de esa garantía no se extiende al grado de que no pueda ser objeto de una nueva visita domiciliaria, porque el ejercicio de las facultades fiscalizadoras que son propias de la autoridad derivan de la ley y no de lo señalado en una sentencia de nulidad". (Lo subrayado no aparece en el original).

La transcripción anterior deja claras dos circunstancias; la primera, que la jurisprudencia terminó con la contradicción de innumerables criterios que sobre el particular habían emitido los TCC y, la segunda, que para la SCJN la fracción III del artículo 238 del CFF se refiere a los "vicios" que se presenten durante la *fase oficiosa* o de comprobación fiscal, antecedente de la resolución impugnada en el juicio contencioso administrativo. No obstante lo anterior, en lo personal disintimos del criterio jurisprudencial transcrito, por los siguientes motivos.

En primer lugar y debido a que la contradicción en el significado de la palabra *procedimiento* contenida en la fracción III del artículo 238 del CFF, surgió precisamente en el ámbito del derecho, entonces **DEBE APLICARSE FORZOSAMENTE EL SIGNIFICADO QUE TAL VOCABLO TIENE DESDE UN PUNTO DE VISTA JURÍDICO**, lo cual no lleva a la conclusión de que los "vicios" a que se refiere la citada fracción III, son los que se presentan **ÚNICA Y EXCLUSIVAMENTE EN LA FASE PROCESAL** antecedente de la resolución controvertida en el proceso fiscal; es decir, solamente en aquellos casos y en los que el particular interpuso antes del juicio de nulidad algún recurso administrativo.

En segundo lugar, no hay que olvidar que el legislador en las múltiples reformas que sufrió la fracción que nos ocupa, dejó claro que tal "vicio del procedimiento" debía de afectar las defensas del particular y trascender al sentido de la resolución impugnada, para ser anulada ésta. Sobre este punto la SCJN sostuvo textualmente en la hoja 46 del engrose de la contradicción de tesis 39/92 que, como ya se dijo, dio origen a la jurisprudencia 17/93 preinserta, lo siguiente:

"Así las cosas, si en las actas de visita domiciliaria de auditoría no se hace constar de manera circunstanciada la identificación de los visitantes, ello implicará el incumplimiento de las formalidades sustanciales establecidas, lo que constituirá un vicio sustancial del procedimiento fiscalizador, que afecta las defensas del particular y trasciende al sentido de la resolución impugnada. Esta última es así, porque la actuación de las autoridades debe estar apegada a los lineamientos establecidos por la ley, y si las autoridades no los respetan debidamente, el procedimiento que lleven a cabo resulta viciado y la resolución con que éste culmina es fruto de un acto viciado. Luego entonces, si la resolución final es contraria a los intereses del particular, es evidente que le causa perjuicio al provenir de un procedimiento en el que se incumplieron las formalidades establecidas en la ley.

Y el hecho de que pudiera llegarse a un resultado final que pudiera ser el mismo que se obtenga en acatamiento debido a la ley o en contravención a la misma, no libera a las autoridades de

la obligación de cumplir con lo preceptuado legalmente, pues de sostener lo contrario, ningún sentido tendría el que se establezcan determinadas formalidades a cumplir en los ordenamientos respectivos.

Así, si el procedimiento de auditoría llevado a cabo fue ilegal por no cumplirse las formalidades establecidas en la ley, la resolución derivada del mismo también resulta ilegal.

En este orden de ideas, si la omisión de formalidades se actualizó dentro del procedimiento de auditoría que es antecedente o presupuesto de la resolución impugnada en el juicio contencioso administrativo, entonces debe declararse la nulidad de dicha resolución con base en la fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación".

No obstante lo anterior, a nuestro juicio **LOS VICIOS O IRREGULARIDADES EN QUE INCURRA LA AUTORIDAD AL EJERCITAR EL PROCEDIMIENTO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN O FASE OFICIOSA, EN NINGUNA FORMA AFECTAN LAS DEFENSAS DEL PARTICULAR Y TRASCIENDEN AL SENTIDO DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, COMO SI OCURRE CON LOS VICIOS EN QUE INCURRE LA MISMA AUTORIDAD EN LA FASE PROCESAL.** Seré más preciso.

De acuerdo con el contenido de la jurisprudencia de la SCJN, todo vicio o irregularidad en que incurra la autoridad al ejercitar sus facultades de comprobación (fase oficiosa), tales como la deficiente identificación de auditores y, por analogía todas las demás como, en las auditorías, la designación o sustitución de testigos, el aseguramiento o secuestro de contabilidad, la actuación en días y horas inhábiles, la sustitución o aumento de visitantes, etc.; en la revisión de dictamen de estados financieros, la solicitud de información y/o documentación, la liquidación del último ejercicio dictaminado, etc., son susceptibles de ser subsanadas; sin embargo, ¿En qué afecta las defensas del particular la circunstancia de que los visitantes se hayan identificado deficientemente?, ¿A caso se encuentra imposibilitado para interponer algún medio de defensa, como instancias o recursos administrativos, juicio de nulidad o juicio de amparo, por ese solo hecho?, la respuesta lógica es **NO**, ya que con identificación o sin ella, el particular se encuentra en posibilidad de agotar todos los medios de defensa que a su alcance tenga y desee interponer en contra de los actos de autoridad que considere lesionan sus derechos o intereses. Por otro lado, ¿La deficiente identificación de auditores trasciende al sentido de la resolución impugnada, es decir, el resultado de los cálculos contables hubiera sido otro si los auditores se hubiesen identificado debidamente?, indudablemente que **NO**, ya que con o sin identificación el resultado contable de toda auditoría y en general, de cualquier otra facultad de comprobación, no depende del cumplimiento de formalidades del procedimiento que las regula, ya que éstas (las formalidades) solo resguardan la garantía de seguridad jurídica del gobernado, pero en modo alguno inciden directamente con sus resultados fiscales.

Ahora bien, cuando el "vicio del procedimiento" se presenta en la fase procesal (interposición de algún recurso administrativo) antecedente de la resolución impugnada, indudablemente que se afectan las defensas del particular, ya que precisamente el "vicio" se localiza en uno de los medios de impugnación o de defensa agotados por el particular y, por otro lado, también trasciende al sentido de la resolución combatida, ya que de no haberse presentado tal "vicio", el sentido de la resolución hubiese sido otro. Con un ejemplo quedará más clara nuestra afirmación. En el supuesto de que el

gobernado al tener conocimiento de determinada resolución administrativa que afecta sus intereses, decide agotar en su contra algún recurso administrativo (que por su naturaleza constituye un verdadero acto jurisdiccional seguido a manera de proceso jurídico), indudablemente que tendrá que cumplir con determinados tecnicismos y formalidades de procedencia, tales como señalar los datos de la resolución recurrida, los datos del recurrente, expresar agravios, ofrecer y exhibir pruebas, acompañar copias de traslado, etc.; empero, puede suceder que a pesar de que el particular haya satisfecho todos los requisitos de procedencia de su medio de impugnación, la autoridad por negligencia o desconocimiento decida que el medio de impugnación que se le presenta es irregular u obscuro, o bien, decida no admitir o valorar deficientemente las pruebas; en estos casos, el "vicio se da en el procedimiento" ya que es en esta etapa en la que la autoridad se está allegando de los elementos necesarios para emitir su resolución; también se están afectando las defensas del particular o recurrente, ya que en forma indebida su medio de defensa ha sido desechado o sus pruebas inadmitidas o valoradas deficientemente y; finalmente también el vicio trasciende al sentido de la resolución impugnada (que será en el juicio de nulidad la recaída el recurso), ya que de haberse admitido el medio de defensa, admitirse todas las pruebas o valorarse debidamente éstas, sin duda alguna que el resultado o sentido de la resolución hubiese sido otro; actualizándose perfectamente con todo ello, la causal de anulación contenida en la fracción III del citado artículo 238.

En tercer lugar, se observa que la jurisprudencia transcrita de la SCJN menciona que en los casos de que el TFF considere fundado determinado agravio del actor que demuestre la existencia de algún "vicio de procedimiento", declara la nulidad de la resolución combatida para el efecto de que la autoridad emita una nueva resolución **EN LA QUE DECLARE NULO EL PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN** desde el vicio de que se trate; no obstante ello, nos surgen algunas dudas sobre el particular, ¿Qué a caso el TFF no debe declarar la nulidad de la resolución combatida en el juicio de nulidad?, o bien, ¿Existe algún fundamento legal que permita a la autoridad decretar la nulidad del procedimiento de que se trate?: en efecto, en este caso hay que tener en cuenta que ni el TFF ni las autoridades administrativas poseen facultades legales para declarar nulo determinado procedimiento de fiscalización, como si le estaba permitido al citado Tribunal antes de la entrada en vigor del actual CFF, ya que de acuerdo con los ordenamientos legales que son sus antecedentes, el TFF podía decretar la nulidad de una resolución o de un procedimiento, facultad que le fue privada en el vigente CFF que solo le permite declarar la nulidad de las resoluciones administrativas mas no de los procedimientos; por otra parte, las autoridades fiscalizadoras en ningún ordenamiento legal que conozcamos poseen la facultad de declarar por sí mismas nulo un procedimiento; luego entonces, si tomamos en cuenta que las autoridades solamente pueden hacer aquello que expresamente les permite o autoriza la ley, debemos concluir que la jurisprudencia de la SCJN pasó por alto tal principio, ya que ordena al TFF que obligue a las autoridades a emitir una nueva resolución en la que declare nulo un procedimiento, sin pronunciarse en lo mas mínimo sobre la resolución combatida en el juicio fiscal.

Finalmente, también disintimos del texto de la jurisprudencia de la SCJN, ya que con ella las autoridades estarán en posibilidad de subsanar la totalidad de los "vicios" en que hayan incurrido durante la fase oficiosa o de comprobación fiscal, debido a que, si bien es cierto que los efectos de la sentencia del TFF se retrotraerán al vicio mas antiguo y a partir de entonces declararán nulo el procedimiento respectivo, no menos cierto es que, en la mayoría de las veces, la autoridad conocerá los vicios posteriores en que incurrió en el procedimiento anulado, ya que el propio contribuyente o particular se los ha hecho notar precisamente en su demanda y en general durante todo el proceso fiscal. Con esta actitud, resulta claro que se está afectando la seguridad jurídica del gobernado, ya que le es totalmente perjudicial entablar una buena defensa en contra de los actos o procedimientos de fiscalización de las autoridades de que sea objeto y; además, se rompe toda la igualdad que pudiera y debiera existir entre los gobernados y sus autoridades, ya que aquél (el gobernado) con un solo error que cometa en sus registros o asientos contables, se provocará innumerables consecuencias que pueden, además de hacerle efectivas las diferencias detectadas en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tendrá que soportar el pago de multas, recargos, actualizaciones y aun, posiblemente, la privación de la libertad; mientras que éstas (las autoridades) pueden equivocarse una y otra y otra vez en el desarrollo de los diversos procedimientos de fiscalización y su único efecto o consecuencia será el de reponerlos y subsanarlos hasta en tanto no caduquen sus facultades de comprobación, la cual debido a la interposición de medios de defensa por parte del particular, suele ampliarse en forma importante, pues durante la sustanciación de los medios de defensa de que se traten, la caducidad se encuentra suspendida. En este sentido ¿No sería conveniente entonces que al particular que cometiera determinados errores, el TFF con sus sentencias le permitiera corregirlos cuantas veces fuera necesario y sin la imposición de sanciones?

No sería óbice a las anteriores consideraciones la circunstancia de que en su jurisprudencia la SCJN exprese que la garantía de seguridad jurídica del gobernado se vea respetada desde el momento en que se declara nulo el procedimiento y que ésta (la garantía) no llega al extremo de impedir a la autoridad, si así lo considera pertinente, ha iniciar nuevamente la fiscalización, ya que la SCJN pasó por alto que lo que afecta los intereses del gobernado no es nada mas el procedimiento sino también su **culminación que se concreta en la resolución combatida**, por lo que en estos casos para respetar cabalmente, a nuestro juicio, tal garantía sería indispensable declarar la nulidad total no solo de la resolución impugnada, sino también del procedimiento que le es antecedente, con la sola comprobación por parte del afectado de un "vicio" en el mismo, lo cual no impediría a las autoridades **iniciar UN NUEVO PROCEDIMIENTO** con una nueva orden, un nuevo requerimiento, etc. (nunca reponerlo), si así lo desea y sus facultades no han caducado; solo de esta manera se respetaría la garantía de seguridad del particular, quien adquiriría la certeza jurídica de que ni el procedimiento ni la resolución en que culminó, posteriormente le podrían deparar perjuicio alguno, sin que ello limite en modo alguno las facultades de comprobación **discrecionales** de las autoridades. Mas aun, la fracción III del artículo 239 del CFF señala expresamente que el TFF declarará la nulidad de la resolución impugnada **para determinados efectos, SALVO QUE SE TRATE DE FACULTADES DISCRECIONALES** de las

autoridades fiscales; luego entonces, si interpretamos a *contrario sensu* la fracción referida, llegaremos a la conclusión de que el TFF no podrá declarar la nulidad "para efectos" de la resolución impugnada, en los casos en los que la autoridad, en uso de sus facultades discrecionales, cometa "vicios" en el ejercicio de éstas u omita cumplir las formalidades establecidas por la ley.

En suma, con anterioridad hemos expuesto las razones por las que no compartimos el sentido y alcance de la jurisprudencia de la SCJN, solo con la finalidad de expresar nuestro punto de vista sobre el particular, el cual retomaremos brevemente cuando abordemos el tema de las clases de nulidades que puede emitir el TFF.

5.3.4.4.- CONTRAVENCIONES LEGALES.

La fracción IV del artículo 238 del CFF posee una causal mas de anulación de las resoluciones que se impugnen ante el TFF; fracción que dispone que las resoluciones se anularán "*Si los hechos que las motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas*". Como puede observarse, esta causal de ilegalidad se compone de los siguientes supuestos legales, una resolución será ilegal cuando: a).- Se base en hechos que no se realizaron; b).- Se base en hechos distintos; c).- Se base en hechos apreciados en forma distinta; d).- Se dicte en contravención de las disposiciones aplicadas o; e).- Se haya dictado dejando de aplicar las disposiciones debidas.

Como puede observarse, esta causal da anulación está compuesta en realidad de 5 supuestos legales y basta con que el actor demuestre la materialización de uno de ellos para que el TFF decrete la nulidad de la resolución impugnada. Sin embargo, no es fácil determinar el verdadero sentido y alcance de los primero 3 supuestos, ya que en ellos se encuentra contenida la palabra "*hechos*", misma que tiene un alcance casi ilimitado, tal y como a continuación se observará.

Al disponer la citada fracción IV que una resolución será ilegal cuando se base en hechos que no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, indudablemente que se refiere a los ANTECEDENTES de la emisión de la propia resolución combatida; en este sentido si tomamos en consideración que tanto pueden ser antecedentes de la citada resolución la *fase oficiosa* de las autoridades, como también la *fase procesal*, resulta muy difícil saber a que antecedentes o hechos se refiere el legislador en estos supuestos legales; sin embargo, tal y como lo especificamos en el subtema anterior, los antecedentes de la *fase procesal*, a nuestro juicio, se encuentran regulados por la fracción III del propio artículo 238, lo que nos lleva a determinar que por exclusión los antecedentes de la *fase oficiosa* y los propios actos del particular al cumplir con sus obligaciones fiscales, quedan comprendidos dentro de la fracción IV que nos ocupa. En este orden de ideas, si los "hechos" que se presentaron en el procedimiento de la fase oficiosa de las autoridades o en el cumplimiento de las obligaciones fiscales del particular, fueron distintos, no se realizaron o se apreciaron en forma equivocada por las autoridades, deberá el TFF declarar la

nulidad de la resolución impugnada con fundamento en la fracción IV del artículo 238 que nos ocupa. Con algunos ejemplos quedará mejor comprendida nuestra anterior afirmación.

Si partimos del supuesto de que un particular en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales haya presentado oportuna y debidamente la totalidad de sus declaraciones de pagos provisionales y anual de determinado ejercicio fiscal y, con posterioridad la autoridad fiscal al revisar precisamente ese ejercicio señalara en su resolución que:

1.- El contribuyente en sus declaraciones complementarias modificó su resultado fiscal; entonces, estaremos ante la presencia de un **hecho que no se realizó y que motivó la emisión de la resolución combatida**, ya que el contribuyente en ningún momento presentó, en el ejemplo que exponemos, declaraciones complementarias.

2.- El contribuyente no presentó la totalidad de sus declaraciones; entonces, estaremos ante la presencia de un **hecho que fue distinto y que motivó la resolución impugnada**, ya que el particular había presentado, según nuestro ejemplo, todas sus declaraciones y.

3.- Del contenido de las cifras anotadas en las declaraciones se desprende una omisión de ingresos; entonces, estaremos ante la presencia de un **hecho que se apreció en forma distinta y que motivó la emisión de la resolución impugnada**, ya que las cifras anotadas en las declaraciones son las correctas.

Un ejemplo más: En el caso del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales (*fase oficiosa*), antecedente de la resolución impugnada, puede suceder que éstas (las autoridades) incurran en las siguientes irregularidades:

1.- Al iniciarse la auditoría deben entregar los auditores la orden al visitado y, si no lo hacen, estaremos ante la presencia de un **hecho que no se realizó y que motivó la expedición de la resolución combatida**.

2.- Los visitadores tienen la obligación de identificarse pormenorizadamente ante la persona que los atienda, asentando todos los datos de sus documentos, personalidad y representación que ostentan en el acta respectiva; si no lo hiciesen, estaremos ante la presencia de un **hecho que fue distinto a lo dispuesto por la ley y que motivó la emisión de la resolución combatida** y.

3.- Existen supuestos especiales para asegurar la contabilidad de un contribuyente durante una auditoría y que consisten en determinadas acciones por parte del visitado, las cuales sino se realizan, validamente no puede asegurarse su contabilidad; sin embargo, si a pesar de que no se actualizó plenamente alguna de las conductas que permite tal actuación de la autoridad (el aseguramiento) y ésta procede a practicarla; entonces estaremos ante la presencia de un **hecho (la conducta del visitado) que se apreció en forma equivocada y que motivó la emisión de la resolución combatida**, ya que ninguna conducta del particular materializó plenamente el supuesto legal de que se trata para que le fuera asegurada su contabilidad.

En todos los casos anteriores el TFF al percatarse de cualquiera de tales anomalías argumentadas por el actor en su demanda, debe declarar la nulidad de la resolución impugnada, a nuestro juicio, con fundamento en la fracción IV del artículo

238 del CFF.

Por otro lado, los restantes 2 supuestos de la causal de nulidad que nos ocupa se refieren ya en modo concreto al contenido de la resolución impugnada. Al disponer la fracción IV, en la parte conducente, del citado artículo 238, que una resolución será ilegal cuando se dicte en contravención de las disposiciones aplicadas o se dejaron de aplicar las debidas; indudablemente que el legislador se refiere en forma concreta al contenido de la citada resolución y no a sus antecedentes. En estos casos, el TFF se encontrará ante la presencia de un agravio de los considerados de "fondo", ya que resolverá el contenido de la propia resolución impugnada, tal como el cálculo de las partidas de contribuciones que determinó, los ingresos, las deducciones, las tasas, las tarifas, la base, el objeto, etc. Es prudente aclarar que en muy pocas veces el TFF entra al estudio y análisis de este tipo de agravios, ya que estudiará en primer lugar los denominados de "forma" o de procedimiento.

5.3.4.5.- DESVÍO DE PODER.

La última causal de anulación que contempla el CFF es la que se encuentra regulada en la fracción V de su artículo 238, la cual dispone que una resolución administrativa deberá ser anulada por el TFF cuando siendo "...dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la Ley confiera dichas facultades"; es decir, comúnmente esta irregularidad en la resolución impugnada se denomina como *desvío de poder*.

La SCJN al realizar el engrose de la sentencia que dictó para sustentar su jurisprudencia 17/93 (ya transcrita) en sesión de 22 de agosto de 1993, p. 44; sostuvo textualmente lo siguiente:

"Esta fracción se refiere a lo que la doctrina reconoce como "desvío de poder", y siguiendo la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, transcrita con anterioridad, la anulación se circunscribe a las sanciones.

En este caso la sentencia tendrá dos pronunciamientos, por una parte implica el reconocimiento de validez del proveído sancionador y por otra supone la anulación del proveído solo en cuanto a la cuantificación de la multa que fue realizada con abuso de poder, por lo que la autoridad puede emitir un nuevo proveído imponiendo una nueva sanción"

Al ser demostrado por el actor en el proceso fiscal la materialización de la presente causal de nulidad, quiere decir que ha acreditado que la resolución impugnada cuenta con una irregularidad en cuanto a su fin se refiere. En el Capítulo II de la presente tesis, sostuvimos que el fin del acto administrativo lo constituye el propósito o la meta que con su expedición se busca, mismo que debe respetar el interés general, el bien común y el orden jurídico, también debe respetar el texto legal y poseer licitud; luego, si el acto de que se trate no respeta los anteriores requisitos, será existente (satisface los requisitos de existencia), pero ilegal (por contener un vicio en su fin).

En este orden de ideas, la resolución administrativa que sea emitida por una autoridad en uso de facultades discrecionales y que en forma caprichosa persiga intereses particulares o contrarios al texto legal, el TFF deberá decretar su nulidad.

Comúnmente este tipo de irregularidades se presenta en uno de *los accesorios* del acto *principal*, como son la **imposición y cálculo de sanciones**, en las cuales muchas de las veces la autoridad sancionadora revaza lo permitido discrecionalmente por la Ley e impone multas en montos desmedidos, desproporcionales, extremosos, gravosos, etc. en relación con la capacidad económica del infractor o del daño causado por la infracción que se sanciona; luego entonces, sería indebido que tal multa subsistiera a pesar de las irregularidades de que adolece.

5.4.- NULIDAD DEL ACTO IMPUGNADO.

Una vez que el actor o demandante ha demostrado al TFF que con la emisión del acto impugnado las autoridades administrativas han actualizado alguno de los múltiples supuestos normativos contemplados en el artículo 238 del CFF, tendrá la obligación de **declarar su nulidad** y evitar que tal acto produzca sus efectos jurídicos. Sin embargo, debido a que existen irregularidades del acto administrativo que son muy graves y otras que no lo son tanto, sería indebido que un acto que poseyera una *irregularidad menor*, fuera igualmente anulado por el TFF que aquel que posee un *irregularidad mayor*, lo cual orilló al Legislador a establecer en el CFF **diversas clases de nulidad** que el TFF puede pronunciar y que se encuentran reguladas en el artículo 239 del CFF.

En efecto, son fundamentalmente dos las clases de nulidad que el TFF puede pronunciar una vez que el actor le ha acreditado la existencia de determinada causal de anulación del acto administrativo: **a).- Nulidad "para efectos" o; b).- Nulidad lisa y llana;** las cuales están estrechamente relacionadas con la causal de anulación del artículo 238 del CFF que demuestre el actor en el juicio de nulidad, tal y como se observará.

5.4.1.- NULIDAD PARA DETERMINADOS EFECTOS.

En el Capítulo anterior dejamos claro que la naturaleza jurídica del TFF es la de un órgano jurisdiccional autónomo de **anulación o de ilegitimidad** y, por ello, entre otras, tiene facultades para declarar la **nulidad de la resolución que se someta a su consideración**. Sin embargo, también dejamos claro que por ciertas modificaciones en la organización, integración, competencia, etc., del TFF realizadas por el Legislador, pudiera ser que en un futuro no muy lejano, su naturaleza jurídica cambiara para compartir la de un órgano de plena jurisdicción. Una de tales modificaciones es precisamente la de **concederle competencia para emitir sus resoluciones "para determinados efectos"**. Es prudente aclarar que el TFF si bien es cierto que puede darle efectos a sus resoluciones, también lo es que debido a su naturaleza jurídica se **encuentra impedido para hacerlas cumplir coactivamente**, es decir, no puede ejecutar sus resoluciones ante la negligencia de autoridades renuentes, salvo casos excepcionales (ver artículo 239-Ter del CFF).

La posibilidad del TFF de emitir resoluciones para ciertos efectos, fue concedida al TFF por el Legislador en los casos en que la resolución impugnada poseyera un *vicio o irregularidad menor* que fuese, debido a su naturaleza, **posible subsanado sin afectar**

los derechos subjetivos del particular, ya que sería mas perjudicial para la sociedad que tal acto fuese anulado en forma total, que si el TFF daba una oportunidad mas a la autoridad para subsanar los "pequeños" errores en que incurrió y emitir un nuevo acto que suplantaría al primero. Es precisamente el artículo 239, fracción III y último párrafo del CFF, el precepto legal que concede tal posibilidad al TFF; el cual en la parte conducente dispone lo siguiente:

"ARTÍCULO 239.- La sentencia definitiva podrá:

I y II.-

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

Si la sentencia

En caso de que se interponga recurso

El Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se emita nueva resolución cuando se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III y, en su caso, V del artículo 238 de este código". (El resaltado es nuestro).

La transcripción anterior denota claramente que la fracción III concede la facultad genérica al TFF para que pueda emitir sus fallos para determinados efectos, lo cual le está impedido CUANDO SE TRATE DE FACULTADES DISCRECIONALES DE LAS AUTORIDADES⁹, caso en el cual no podrá dictarse una resolución para determinados efectos. Esta circunstancia aunada al hecho de que, según la exposición de motivos de la reforma del transcrito precepto, se suprimió la posibilidad de que la autoridad emita una nueva resolución subsanando los vicios de la impugnada, denotan claramente la intención del Legislador de impedir que el TFF se convierta en un órgano "depurador" de procedimientos de las autoridades. Sin embargo, el propio Legislador en el último párrafo del citado artículo 239, obliga al TFF a emitir su fallo PARA EL EFECTO DE QUE LA AUTORIDAD EMITA UNA NUEVA RESOLUCIÓN en los casos en que el acto haya demostrado en el proceso fiscal la existencia de alguna de las causales de anulación contenidas en las fracciones II, III y, en determinados casos, V del artículo 238 del CFF; lo cual resulta lógico por los

⁹ La SSTFF efectuó una acertada distinción entre lo que son las facultades discrecionales y las facultades regladas de las autoridades, al sustentar su jurisprudencia No. 165 que indica textualmente lo siguiente:

"FACULTADES REGLADAS Y FACULTADES DISCRECIONALES.- SU DISTINCIÓN.- Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hayan establecidos en la ley, no solo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y cómo de hacerlo, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, viaculando su ejercicio por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuanto la ley otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales".

siguientes motivos.

En el caso de la **fracción II del artículo 238** del CFF, la resolución administrativa es ilegal porque el actor demostró que la misma carecía de las **formalidades o fundamentación o motivación legales**; sin embargo, tal omisión de la autoridad emisora no es lo suficientemente grave como para impedirle emitir otra subsanando tales irregularidades y evitar así que sus facultades de comprobación **caduquen** (objetivo primordial que el Legislador buscó con la facultad que concedió al TFF para emitir fallos "para efectos"). Es decir, en este caso está completamente justificada la situación de que la autoridad pueda emitir una nueva resolución, ya que solamente se equivocó en la redacción del texto del acto de que se trate, siendo inconcebible que por tan pequeña omisión en la culminación de toda la sustanciación del agotamiento de sus facultades de comprobación y, en algunos casos, de su *fase procesal*, se vea impedida para recaudar la omisión o diferencias de contribuciones que detectó, o bien, que debido al simple transcurso del tiempo, caducaran sus facultades.

En el caso de la **fracción III del artículo 238** del CFF la situación se agudiza más, ya que en este caso el error de la autoridad no se encuentra en la resolución impugnada, sino en el *procedimiento* del cual deriva. En este caso, si tomamos en consideración que la palabra *procedimiento* que se enuncia en la fracción III del artículo 238 citado, se refiere, a nuestro juicio, a las irregularidades en que incurre la autoridad administrativa al resolver un **recurso administrativo**, es lógico pensar que el TFF emita su resolución obligando a la autoridad a emitir una **nueva resolución reponiendo el procedimiento viciado**, ya que el particular demostró que de no existir tal vicio, el sentido de la resolución impugnada hubiese sido otro y, por tanto, la autoridad deberá de subsanar tal irregularidad y emitir una nueva resolución susceptible de ser impugnada ante el propio TFF. Sin embargo, tal y como lo sostuvimos en el subtema anterior, la 2ª Sala de la SCJN al sentar su jurisprudencia No. 17/93, determinó que dentro de los vicios del *procedimiento* a que se refiere la fracción III del citado artículo 238, se encuentran los errores en que incurrían las autoridades, además de la resolución de los recursos administrativos (*fase procesal*), al ejercitar sus facultades de comprobación (*fase oficiosa*) y, por ello, en el caso de que el actor demuestre la existencia de alguno de éstos (los errores), el TFF deberá de declarar la nulidad de la resolución impugnada para el efecto de que la autoridad emita otra en la que deje sin efectos su resolución y declare nulo el procedimiento a partir del vicio o irregularidad en que se incurrió, quedando a salvo las facultades de las autoridades para reponer el procedimiento si así lo consideran pertinente, ya que ésta es precisamente la facultad discrecional de la autoridad; posibilidad que no compartimos, además de los motivos señalados en el subtema anterior, por los siguientes razonamientos.

En primer lugar, la SCJN aparentemente pasó por alto lo dispuesto por la **fracción III del transcrita artículo 239** el cual dispone que el TFF declarará la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, **SALVO QUE SE TRATE DE FACULTADES DISCRECIONALES DE LA AUTORIDAD**; luego entonces, ¿A caso no son facultades discrecionales de las autoridades el uso y ejecución de sus facultades de comprobación?; definitivamente que si lo son y por tanto, a nuestro juicio, se

materializa el supuesto de excepción contemplado en la citada fracción III, dando lugar a impedir al TFF a emitir su resolución para efectos en los casos en que se cometan violaciones o irregularidades en el ejercicio de facultades de comprobación, caso en el cual no se encuentra la resolución de recursos administrativos, pues esta facultad está regulada perfectamente por la ley, lo cual la hace una facultad reglada y no discrecional, siendo viable la declaratoria de nulidad "para efectos".

En segundo término, de acuerdo a la jurisprudencia de la SCJN la autoridad, en cumplimiento de la sentencia del TFF, deberá dejar sin efectos la resolución impugnada y emitir otra en la que declare nulo el procedimiento a partir del vicio de que se trate, subsistiendo la posibilidad de que pueda reiniciarlo, si así lo considera pertinente y sus facultades no han caducado. Sin embargo, ¿Será posible reponer un procedimiento de fiscalización que se practicó, en la mayoría de las veces, varios meses o años antes?, ¿Podrán presentarse las mismas circunstancias que las que se dieron en el primer procedimiento?. Indudablemente que no, ya que jamás, de hecho y de derecho, podrán presentarse las mismas circunstancias que se presentaron en la práctica del primer procedimiento. Con algunos ejemplos quedará mejor comprendida nuestra anterior afirmación.

De acuerdo con la jurisprudencia de la SCJN, cuando los auditores omitan identificarse pormenorizadamente ante la persona que atienda el inicio del acto de fiscalización, una vez comprobada tal omisión, el TFF declarará la nulidad de la resolución que de tal procedimiento derivó, ordenando a su vez a la autoridad a declarar la nulidad del procedimiento a partir del vicio referido; en este caso, si la autoridad decidiera reponer el procedimiento a partir de la indebida identificación, tendría que hacerlo de la siguiente forma: **a).- Debido a que el vicio se localiza después de la entrega de la orden de visita, la auditoría se considera legalmente iniciada y tendrá que subsanar el vicio de la identificación y; b).- La identificación pormenorizada del personal actuante debe ser hecha precisamente por los mismo auditores que varios meses antes entregaron la orden; teniendo que hacerlo ante la persona que los haya atendido en la primera ocasión y que haya recibido la orden de auditoría y; también, deberán estar presentes los mismos testigos de asistencia que estuvieron la primera vez. Si se cumplen estos requisitos (sumamente difícil o casi imposible, a nuestro juicio) la auditoría y en general su procedimiento, podrán ser repuestos por la autoridad.**

Similar criterio sería aplicable para aquellos otros casos en los que la autoridad se equivocara en cualquier otra fase del procedimiento de fiscalización, como sería la ilegal sustitución de testigos, el indebido aseguramiento de contabilidad, la irregular actuación en días y horas inhábiles, etc.; no así cuando la orden de auditoría sea la ilegal, pues en este supuesto, según nosotros, el procedimiento de fiscalización legalmente no ha iniciado y por ello, no puede reponerse un procedimiento que nunca ha iniciado. Asimismo, el criterio de reposición será aplicable en los casos en los que se presente un ilegal requerimiento de documentación e información en la revisión de dictámenes de estados financieros; la indebida rectificación de errores aritméticos; el irregular avalúo de bienes; etc. (ver Capítulo IV de la presente tesis).

Finalmente, tratándose de la fracción V del artículo 238 del CFF, el Legislador

no obliga al TFF a que en todos los casos declare la nulidad de la resolución impugnada "para determinados efectos", cuando la hipótesis legal en él contenida (desvío de poder) fue acreditada por el particular; es decir, en algunas ocasiones el TFF deberá decretar la nulidad del acto administrativo "para determinados efectos" y, en otras, declarará su nulidad lisa y llana. Lo anterior tiene una explicación totalmente lógica y jurídica, ya que, como quedó mencionado en el subtema anterior, esta irregularidad (desvío de poder) se presenta con mayor frecuencia en la imposición de multas; debiéndose declarar la nulidad de la resolución para determinados efectos cuando el actor no demostró que le asistía la razón en cuanto al "fondo" del asunto, pero acreditó que la sanción que le impusieron era excesiva, ruinosa, arbitraria, caprichosa, etc., o sea, que se había dictado con un "desvío de poder" y, por tanto, la autoridad deberá emitir otra sanción sin ninguna irregularidad, ya que sería indebido que el particular que cometió una infracción que no logró desvirtuar, se viera liberado de la sanción correspondiente; asimismo, deberá declararse la nulidad lisa y llana de la multa por desvío de poder, cuando el particular haya logrado desvirtuar el "fondo" del negocio, resultando indebido que se le impusiera una sanción, irregular o no, por una infracción que no cometió.

5.4.2.- NULIDAD LISA Y LLANA.

Finalmente, el TFF también cuenta con la posibilidad de dictar su resolución declarando la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, debido a que la irregularidad de que adolece el acto respectivo es de tal magnitud que resulta imposible subsanarla, es decir, no existirá forma de que las autoridades vuelvan a emitir una nueva resolución que derive del mismo acto de fiscalización en contra del contribuyente; quien podrá ser objeto de un nuevo procedimiento de fiscalización por parte de la autoridad, ya que el uso de tal facultad es discrecional para las autoridades, con la única limitante de que sus facultades no caduquen.

Es precisamente el artículo 239 fracción II del CFF el que contempla la posibilidad de que el TFF decrete la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada; declaratoria que tendrá lugar en los casos en los que, interpretando a contrario sensu el último párrafo del citado artículo 239, el actor en el juicio fiscal haya demostrado la materialización de cualquier hipótesis legal contemplada en las fracciones I, IV y, en su caso, V del artículo 238 del CFF; fracciones que regulan la existencia de irregularidades de los actos administrativos que son de tanta trascendencia que resulta material y jurídicamente imposible subsanarlas, tal y como a continuación se demostrará.

En el caso de que el actor en el juicio de nulidad demuestre la materialización del supuesto legal regulado en la fracción I del artículo 238 del CFF, implica necesariamente que el procedimiento de fiscalización o el de la resolución a un recurso administrativo (ambos antecedentes de la expedición de la resolución impugnada), fue ordenado o tramitado por una autoridad incompetente, o bien, la propia resolución impugnada fue emitida por una autoridad incompetente. En estos casos, la resolución impugnada adolece de irregularidades en uno de sus elementos esenciales de validez y que recae precisamente en el sujeto del acto que no satisface los requisitos legales de

competencia; resultando imposible que el acto así emitido se subsane con posterioridad, ya que la competencia de las autoridades solo está concedida por la ley; mas aun, esta irregularidad es tan drástica que, aún en el supuesto de que con posterioridad al ordenamiento o sustanciación del procedimiento del que deriva la resolución impugnada o de la emisión de la propia resolución, la autoridad que era incompetente adquiriera por disposición legal la competencia para hacerlo, de todas formas el acto administrativo sería anulado lisa y llanamente, ya que la competencia de las autoridades se determina en el momento en que ejercitan sus facultades y no con posterioridad ha hacerlo.

Por otra parte, cuando el actor en el juicio fiscal demuestre la existencia de cualquiera de los supuestos de la **fracción IV** del citado artículo 238, el TFF deberá de declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada debido a que las irregularidades en que la autoridad incurrió en la sustanciación del procedimiento de la fase oficiosa o del ejercicio de sus facultades de comprobación, son de tal magnitud que resulta material y jurídicamente, a nuestro juicio, imposible que puedan ser repuestas o subsanadas, ya que no se darían las mismas circunstancias que se presentaron en el primer procedimiento sustanciado varios meses antes (sin embargo, la SCJN ha sostenido un criterio contrario y estima que si es posible reponer el procedimiento de fiscalización a partir del vicio que lo afecta); asimismo, en otros casos esta causal de anulación también se materializa cuando en la propia emisión de la resolución impugnada se contravinieron las normas aplicables, es decir, en este caso estaremos en presencia de una irregularidad que afecta el "fondo" del negocio y que por tanto, la autoridad fiscalizadora se ha equivocado en el objeto de su acto, resultando imposible que pueda subsanar tal irregularidad.

Finalmente, en el caso de la **fracción V** del citado artículo 238, una vez que el actor ha demostrado su materialización, el TFF declarará la nulidad lisa y llana por desvío de poder, cuando el particular demostró que no cometió ninguna conducta tipificada como infracción por el CFF y, por ello, es indebido que alguien que no ha cometido ilícito alguno pueda ser sancionado.

Con las anteriores consideraciones creemos agotado el tema de la presente tesis y deseamos haber expresado lo mejor posible nuestra postura en la interpretación de los ordenamientos legales que utilizamos; para que con ello tal vez hayamos logrado el objeto que buscamos con la elaboración de la presente tesis.

CONCLUSIONES.

Habiendo llegado al final o culminación de nuestro trabajo, el cual estamos conscientes de que adolece de múltiples deficiencias, no nos resta mas que expresar algunas conclusiones sobre el texto del mismo.

1.- Al poseer características especiales los actos administrativos que lo diferencian enormemente de los demás actos jurídicos y, por ser la mayoría de ellos actos que invaden la esfera jurídica de los gobernados, deben ser expedidos con la menor discrecionalidad posible por parte de las autoridades competentes.

2.- Al ejercitar cualquier autoridad competente cualquiera de sus facultades de comprobación de las disposiciones administrativas a cargo de los gobernados, deben observarse irremediablemente la totalidad de las formalidades exigidas por las leyes, ya que en un Estado de Derecho moderno como el nuestro, es **mas importante respetar las garantías individuales de los particulares, que recaudar los ingresos necesarios para solventar los gastos Estatales.**

3.- Sería conveniente que la facultad de las autoridades de formular denuncias en contra de los presuntos cometedores de *delitos fiscales*, se regulara mas por nuestros legisladores, suprimiendo un poco la discrecionalidad excesiva con que ahora cuentan, ya que de no hacerlo puede fomentarse la existencia del llamado "*terrorismo fiscal*".

4.- En todo ordenamiento administrativo debería de contemplarse la posibilidad, en cumplimiento de la *garantía de audiencia*, de que antes de que se expida cualquier acto administrativo que pudiera lesionar los intereses o derechos de cualquier gobernado, se le concediera la oportunidad de ser escuchado, pues con ello, en algunas ocasiones, podría evitarse la emisión de actos administrativos que no tiene razón de ser.

5.- Tratándose de los medios de impugnación consagrados en favor de los gobernados para impugnar los actos administrativos que consideran lesionan sus derechos o intereses, sería conveniente que se unificaran los **Recursos Administrativos**, los cuales gracias a su basto número en la mayoría de los casos, en vez de constituir un verdadero medio de defensa, se convierten en **verdaderas trampas procesales** que perjudican al particular y benefician en igual proporción a las autoridades.

6.- Sería sumamente conveniente que al Tribunal Fiscal de la Federación se le concediera una autonomía presupuestal, o sea, que no dependiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que es la que le asigna su presupuesto, sino que se encontrara establecido el mismo (el presupuesto) en la ley o reglamento respectivo; ya que tal dependencia económica, en ocasiones puede influir en el ánimo del los juzgadores al momento de emitir sus resoluciones, lo cual es a todas luces indebido y no debe permitirse.

7.- Además al Tribunal Fiscal de la Federación debería de concederse la naturaleza de un **Tribunal de plena jurisdicción** y no solamente de anulación, ya que con ello podría hacer cumplir forzosamente sus fallos definitivos a las autoridades o particulares reuentes; lo cual originaría que el particular no tendría que agotar un nuevo juicio (el de amparo) para hacerlo.

8.- Debería de concederse una mayor *paridad procesal* entre las parte en el juicio contencioso administrativo, ya que en muchos de los casos la autoridad tiene un trato preferencial sobre los particulares; como es el caso del plazo para interponer la demanda de nulidad que, para la autoridad es de 5 años y para el particular solamente de 45 días. Asimismo, en tratándose de los errores en que incurre la autoridad y el particular, también existe un trato desigual, pues la autoridad a pesar de haberse equivocado varias veces al ejercitar sus facultades de comprobación, al resolver los recursos administrativos o en ocasiones las sentencias de nuestros Tribunales, le permiten subsanarlos o purgarlos y, si sus facultades de comprobación no han caducado, puede emitir un nuevo acto sustituyendo o perfeccionando al anterior; sin embargo, en el caso de los particulares, basta con que se equivoquen una sola vez para que si tal error es detectado por las autoridades, tenga que afrontar la consecuencias legales como son la determinación de créditos fiscales, multas, recargos, actualizaciones y, en ocasiones, inclusive la privación de la libertad, sin que nuestros ordenamientos legales contemplen la posibilidad de permitir al gobernado subsanar los errores en que previamente incurrió si es que se han iniciado las facultades de comprobación de las autoridades.

9.- Es necesario que nuestros Tribunales se especialicen por razón de materias, ya que solamente en el D.F. y en Guadalajara existen Tribunales especializados en materia Administrativa. Con lo anterior consideramos que se reduciría el número de criterios opuestos y poco ortodoxos en una misma controversia o punto litigioso.

10.- Igualmente, para evitar en lo posible la existencia de la emisión de criterios contradictorios sobre un mismo punto por parte de nuestros Tribunales, sería conveniente que el Legislador, haciendo uso de una buena técnica legislativa, omitiera incluir palabras en los supuestos legales que puedan tener varios significados o acepciones y, en caso de que lo haga, o sea, que utilice tales palabras, es conveniente que indique el significado o acepción específica que tendrá tal fonema para efectos del supuesto legal de que se trate, evitándose la creación de controversias. Tal y como ha sucedido con lo dispuesto por las fracciones II y III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, las cuales utilizan, respectivamente, las palabras "*formalidades*" y "*procedimiento*", sin que en ninguna parte del citado Código se aclare a que formalidades o procedimientos se refiere el supuesto legal; situación que originó, fundamentalmente, la controversia en estos puntos ante nuestros Tribunales del país.

11.- Al estudiar todos y cada uno de los agravios expresados por el actor en el juicio contencioso administrativo, es conveniente que el Tribunal Fiscal de la Federación resuelva

primordialmente los que provoquen, en caso de ser fundados, la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, toda vez que si resuelve primero los que provocan una nulidad para determinados efectos, posiblemente en fecha posterior el mismo problema sería sometido por el afectado ante el propio Tribunal, ya que subsistiría la controversia de las partes en cuanto al fondo del negocio; lo cual atenta contra la pronta impartición de justicia en perjuicio de las partes involucradas en el proceso fiscal sometido a la resolución de los Tribunales.

12.- Finalmente, sería conveniente que las reformas legales hechas a los ordenamientos administrativos por el Poder Legislativo Federal y los fallos emitidos en materia administrativa por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y en general por el Poder Judicial de la Federación, se hicieran con el solo interés de preservar el Estado de Derecho en que vivimos, ya que en los últimos años hemos presenciado un latente interés por recaudar preferentemente los recursos que el Estado necesita para solventar sus gastos, en detrimento proporcional del respeto a los derechos públicos subjetivos de los particulares.

¡Desde aquí nuestro mas sincero deseo de que la tendencia anteriormente expuesta y que hemos observado subjetivamente, se revierta para mejorar la situación del gobernado ante los actos administrativos de las autoridades!.

BIBLIOGRAFÍA.

- 1.- ACERO Rodríguez, José Gustavo y Otros: "El Juicio de Nulidad Ante el Tribunal Fiscal de la Federación". TFF. México 1992.
- 2.- ACOSTA Romero, Miguel: "Teoría General del Derecho Administrativo". Porrúa S.A.. Decimoprimer Edición. México 1993.
- 3.- ACOSTA Romero, Miguel: "Segundo Curso de Derecho Administrativo". Porrúa S.A.. México 1989.
- 4.- AGUILAR Ortiz, Germán: "Efectos de las Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación y su Cumplimiento". TFF 50 años. Tomo VI. México 1992.
- 5.- ARMIENTA Calderón, Gonzalo: "La Reforma Judicial y la Justicia Administrativa". Las Nuevas Bases Constitucionales y Legales del Sistema Judicial Mexicano. La Reforma Judicial 1986-1987. Porrúa S.A., México 1987.
- 6.- ARREOLA Ortiz, Leopoldo Rolando: "Hacia un Código Procesal Fiscal". TFF 45 años. Tomo II. México 1985.
- 7.- ARREOLA Ortiz, Leopoldo Rolando: "El Tribunal Fiscal de la Federación y los obstáculos en su impartición de Justicia". TFF 50 años. Tomo VI. México 1992.
- 8.- BEJARANO Sánchez, Manuel: "Obligaciones Civiles". Editorial Harla. Tercera Edición. México 1990.
- 9.- BRISEÑO Sierra, Humberto: "La Sentencia en el Proceso Contencioso Administrativo, Naturaleza y Alcances". TFF 45 años. Tomo II. México 1985.
- 10.- BURGOA Orihuela, Ignacio: "El Juicio de Amparo". Editorial Porrúa S.A.. Vigésimosexta Edición. México 1989.
- 11.- BURGOA Orihuela, Ignacio: "Las Garantías Individuales". Editorial Porrúa S. A.. Decimoséptima Edición. México 1987.
- 12.- CARPIZO McGregor, Jorge: "Las Garantías Individuales". Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M.. Tomo IV. Editorial Porrúa S.A.. México 1985.

- 13.- CARRILLO Gambóia, Francisco: "Facultad Discrecional y Desvío de Poder en Materia Fiscal y mas ámpliamente en Materia Administrativa". TFF 45 años. Tomo II. México 1985.
- 14.- CERVANTES Montenegro, Joaquin: "El Cumplimiento de las Sentencias que emite el Tribunal Fiscal de la Federación". TFF. Colección de Estudios Jurídicos. Volumen X. México 1988.
- 15.- CORTIÑA Gutierrez, Alfonso: "Perspectiva de la Justicia Administrativa en México". TFF 45 Años. Tomo II. México 1985.
- 16.- DE LA GARZA, Sergio Francisco.: "Derecho Financiero Mexicano". Porrúa S.A.. Decimoquinta Edición. México 1987.
- 17.- DE LA ROSA Vélez, Ricardo Sergio: "La Prueba en el Procedimiento Contencioso, Consideraciones Generales". TFF 50 años. Tomo VI. México 1992.
- 18.-DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto: "Elementos de Derecho Administrativo". Editorial Limusa México 1986.
- 19.-DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto: "Elementos de Derecho Administrativo. Segundo Curso". Editorial Limusa. México 1989.
- 20.- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto: "La Nulidad Declarada en las Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación". TFF 50 años. Tomo VI. México 1992.
- 21.- DE SILVA y Nava, Carlos: "Los Recursos de Revisión y de Revisión Fiscal y el Juicio de Amparo". TFF 45 Años. Tomo II. México 1985.
- 22.- DIAZ Olivares, Armando: "Evolución y Transformación de la Justicia Administrativa en México". RTFF N° 13. Tercera Época. Enero de 1989
- 23.- DIEZ, Manuel Ma.: "El Acto Administrativo". Tipográfica Editorial Argentina S.A.. Segunda Edición. Buenos Aires 1979.
- 24.- FLORES Zavala, Ernesto: "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Porrúa S.A.. Trigésima Edición. México 1993.
- 25.- FRAGA, Gabino: "Derecho Administrativo". Porrúa S.A. Trigesimosegunda Edición. México 1993.
- 26.- GALINDO Gárfias, Galindo: "Derecho Civil". Primer Curso, Porrúa S.A.. Novena Edición. México 1989.
- 27.- GÓMEZ Lara, Cipriano: "Derecho Procesal Civil". Colección Textos Jurídicos

Universitarios. Editorial Harla. Quinta Edición. México 1991.

28.- GÓMEZ Lara, Cipriano: "Teoría General del Proceso". Colección Textos Jurídicos Universitarios. Editorial Harla. Octava Edición. México 1992.

34.- GONZÁLEZ de la Vega, René: "La Sentencia Fiscal". TFF 50 años. Tomo VI. México 1992.

29.- GORSKI y Tavants: "Lógica". Editorial Grijalbo. Decimosexta Edición. México 1986.

30.- LANDEROS Álamo, Francisco: "Semblanza del Tribunal Fiscal de la Federación y de sus Primeros Integrantes". TFF 45 Años. Tomo II. México 1985.

31.- LANZ Cárdenas, Fernando: "Recursos Fiscales". Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. Editorial Porrúa S.A.. Tomo VII. México 1985.

32.- LERDO de Tejada, Francisco: "Código Fiscal de la Federación Comentado". Editorial IEESA. Decimoprimera Edición. México 1987.

33.- LOMELÍ Cerezo, Margarita: "Efectos de la Nulidad Declarada en las Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación". TFF 45 años. Tomo II. México 1985.

34.- LOMELÍ Cerezo, Margarita y Otros: "Justicia Administrativa". Editorial Trillas. Segunda Edición. México 1987.

35.- LUGO Lagunas, José Inocente: "Las Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación". TFF 50 años. Tomo VII. México 1992.

36.- MARGAIN Manatou, Emilio: "De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad". Cuarta Edición. Porrúa S.A.. México 1991.

37.- MARGAIN Manatou, Emilio: "Examen de las Facultades de Comprobación Fiscal". TFF 50 Años. Tomo VI. México 1992.

38.- MARTÍNEZ Lopez, Luis: "Derecho Fiscal Mexicano". Editorial ECASA. Décimosegunda Edición. México 1989.

39.- MARTÍNEZ Rosaslanda, Sergio: "Pensamiento de José López Portillo Sobre la Justicia Administrativa". TFF 45 Años. Tomo II. México 1985.

40.- OVALLE Favela, José: "Derecho Procesal Civil". Colección Textos Jurídicos Universitarios. Editorial Harla. Segunda Edición. México 1987.

41.- PONCE Gómez, Francisco: "Los Principios Procesales Aplicados al Juicio de Nulidad".

RTFF. Tercera Época. Marzo de 1989.

42.- RAMÍREZ Moreno, Samuel: "Consideraciones Jurídicas sobre la Inconstitucionalidad de la Obligación del Tribunal Fiscal de la Federación de emitir sus Fallos para Ciertos Efectos". TFF 50 años. Tomo VI. México 1992.

43.- RODRÍGUEZ Lobato, Raúl: "Derecho Fiscal". Editorial Harla. Segunda Edición. México 1992.

44.- SÁINZ Gómez S., José María: "Derecho Romano I". Editorial Limusa. México 1988.

45.- SARMIENTO y Lozano, Ricardo R.: "La Sentencia en Materia Tributaria". TFF 50 años. Tomo VI. México 1992.

46.- SERRA Rojas, Andrés: "Derecho Administrativo". Tomos I y II. Porrúa S.A. Decimoquinta Edición. México 1992.

47.- TENA Ramírez, Felipe: "Leyes Fundamentales de México 1808-1992". Porrúa S.A.. Decimoséptima Edición. México 1992.

48.- TOSCANO Toscano, Avelino C.: "Los Efectos de las Sentencias en el Juicio de Nulidad". TFF 50 años. Tomo VI. México 1992.

49.- VILLALOBOS Ortiz, Ma. Consuelo: "El Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación". Primera Reunión Nal. de Magistrados del TFF. México 1992.

50.- ZAMORA Pierce, Jesús: "Derecho Procesal Mercantil". Editorial Cárdenas. México 1986.

LEGISLACIÓN

1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2.- Código Civil del D.F.

3.- Código Federal de Procedimientos Civiles.

4.- Código Fiscal de la Federación.

5.- Ley de Aguas Nacionales.

- 6.- Ley Aduanera.
- 7.- Ley de Amparo.
- 8.- Ley de Comercio Exterior.
- 9.- Ley del Impuesto al Activo.
- 10.- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 11.- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- 12.- Ley de Ingresos de la Federación.
- 13.- Ley Federal de Derechos.
- 14.- Ley Federal de Entidades Paraestatales.
- 15.- Ley Federal de Responsabilidad de los Servidores Público.
- 16.- Ley Federal de Sanidad Animal.
- 17.- Ley Federal del Trabajo.
- 18.- Ley de Fomento y Protección de la Propiedad Industrial.
- 19.- Ley General del Equilibrio y la Protección al Ambiente.
- 20.- Ley General de Deuda Pública.
- 21.- Ley General de Salud.
- 22.- Ley General de Sociedades Mercantiles.
- 23.- Ley de Nacionalidad.
- 24.- Ley del Seguro Social.
- 25.- Ley de Salud del D.F.
- 26.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- 27.- Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

- 28.- Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del D.F.
- 29.- Reglamento del Artículo 274 de la Ley del Seguro Social.
- 30.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- 31.- Reglamento Interior del INFONAVIT.
- 32.- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 33.- Reglamento General de Seguridad e Higiene en el Trabajo.
- 34.- Reglamento de la Ley Federal de Correduría Pública.

OTROS DOCUMENTOS

- 1.- Informes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- 2.- Apéndice del Semanario Judicial de la Federación.
- 3.- Gacetas del Semanario Judicial de la Federación.
- 4.- Revistas del Tribunal Fiscal de la Federación.
- 5.- Revistas del Tribunal Contencioso Administrativo del D.F.
- 6.- Diarios Oficiales de la Federación.
- 7.- Dictámenes de las Cámaras del Congreso Federal.
- 8.- Informes Anuales del Tribunal Fiscal de la Federación
- 9.- Revistas.
- 10.- Diccionarios Jurídicos.