

I 492
29/1



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

CAMPUS ARAGÓN

“INCONSTITUCIONALIDAD EN EL RECURSO DE
REVOCACIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN (Artículo 131)”

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

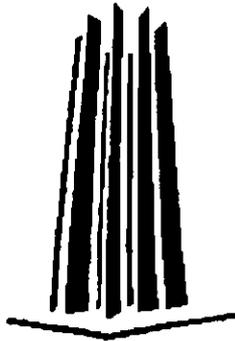
MODESTO TRUJILLO MIRANDA

ASESOR DE TESIS :

LIC.FELIX EDMUNDO REYNOSO VAZQUEZ

16/1/98

MEXICO 1998



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A la Universidad Nacional
Autónoma de México en
general, y a la ENEP Aragón
en particular.

A mis profesores de la ENEP
Aragón en general, y al
licenciado Félix Edmundo Reynoso,
mi asesor de tesis, en particular.

A mis compañeros MAESTROS
en general, y a Elías (el mejor
de todos) en particular

A mi Madre, cuyo recuerdo
está siempre presente.

A mi Padre, con el
cariño y el respeto
de ayer, hoy y siempre.

A Laura, María Elena,
Morelia, Alejandra y
Claudia, con amor.

A la maestra Aurelia Becerra,
a cuya generosidad debo todo
lo que profesionalmente he
alcanzado.

A mi tía Martina Medina,
con gratitud y cariño.

A Consuelo Rodríguez y a
Francisco Navarrete, con
infinito agradecimiento.

✓

A Coco y Jorge Nápoles.
en reconocimiento a su
generosidad y como
expresión de mi gratitud.

A Luis Fernando, Valdemar,
Torres, Cirenía y Feguis, con
el afecto cargado de recuerdos
y con el refrendo de mi amistad
incondicional.

A Justo, Villaseñor, Aach,
Melgarejo y Jaime, condiscípulos
de ayer y amigos de siempre.

ÍNDICE

	Página
Presentación	IX
Introducción	X
1.- Generalidades	1
1.1.- Concepto de Derecho Fiscal.	2
1.2.- El Derecho Fiscal en la legislación mexicana.	3
1.2.1.- Una visión histórica.	5
1.2.2.- Actualidad del Derecho Fiscal en México.	9
1.2.3.- Perspectivas del Derecho Fiscal mexicano.	14
1.3.- Fuentes del Derecho Fiscal en México.	16
1.4.- Legislación Fiscal.	23
1.4.1.- La Ley Fiscal.	25
1.4.2.- El reglamento.	26
1.4.3.- Las circulares.	30
1.5.- La obligación fiscal.	32
1.5.1.- El sujeto activo de la obligación fiscal.	36
1.5.2.- El sujeto pasivo de la obligación fiscal.	37
1.5.3.- Extinción de la obligación fiscal.	38
1.5.4.- La exención	43

2.- De los recursos administrativos. -----	46
2.1.- Concepto de "recurso administrativo"-----	47
2.2.- Naturaleza del recurso administrativo. -----	49
2.2.1.- Naturaleza técnica del recurso administrativo.	50
2.2.2.- Naturaleza jurídica del recurso administrativo.	52
2.3.- Elementos del recurso administrativo.-----	54
2.4.- Formalidades del recurso administrativo.-----	55
2.5.- El recurso administrativo en el Código Fiscal de la Federación.-----	59
 3.- Inconstitucionalidad en el recurso de revocación en el Código Fiscal de la Federación (Artículo 131).	66
3.1.- El marco constitucional.-----	67
3.1.1.- El artículo 8º Constitucional. -----	70
3.1.2.- El Artículo 73 Constitucional, fracciones VII, XXIX, XXIX-H y XXX. -----	75
3.2.- Las "Garantías Individuales". -----	81
3.3.- El artículo 131 del Código Fiscal de la Federación	83
3.4.- El silencio de la autoridad y el artículo 37. -----	85
3.5.- Intereses jurídicos lesionados por la resolución. -- negativa ficta.	87

4.- Alternativa jurídica viable y constitucional. -----	95
4.1.- Introducción. -----	96
4.2.- La fundamentación de la resolución. -----	100
4.3.- Propuesta de estructura y redacción para el artículo 131. del Código Fiscal de la Federación. -----	102
 Conclusiones. -----	 107
 Bibliografía. -----	 112

Presentación

El presente trabajo tiene la doble encomienda de, por una parte, dar cima y culminación a un esfuerzo por asimilar una herramienta del conocimiento que me permita ser más útil a los míos, y por la otra, ser base y referencia para la evaluación profesional que me dé derecho a adquirir el título y la cédula profesional de LICENCIADO EN DERECHO.

El tema elegido, "La inconstitucionalidad en el Recurso de Revocación en el Código Fiscal de la Federación", corresponde a un campo del Derecho relativamente poco explorado, no obstante la variedad y riqueza de los desafíos que presenta y proyecta. Lo elegí en consideración al reto de convertir la investigación en una oportunidad para aprender el conocimiento y para aprehender la experiencia. Ha valido la pena.

He privilegiado el enfoque y el estilo personal de redactar por sobre la tentación de acudir a la reiteración de las citas doctrinales; pero ahí donde han sido necesarias las he incluido sin vacilaciones, porque refuerzan la idea por construir y dan soporte al contenido del trabajo en general.

Me someto, junto con el presente trabajo, a la evaluación del Jurado que habrá decidir sobre la pertinencia de mi graduación e ingreso a la motivante y apasionante carrera del Derecho; en el entendido de que mi compromiso para con la Universidad, seguirá siendo el mismo: ser digno de ostentarme como su egresado.

Introducción

Dispone textualmente nuestra Ley Suprema en su artículo 8º lo siguiente:

ARTÍCULO 8º CONSTITUCIONAL: “Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario”.

Señala por su parte el numeral 131 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 131: la autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado”.

Este artículo (el 131), forma parte de la sección III del Capítulo I del Título V del Código Fiscal de la Federación.

Pretendo encontrar, e intentaré demostrar, que el texto del artículo 131 de la Ley Fiscal, no responde cabalmente al mandato constitucional: y al

apartarse de la letra y espíritu del artículo 8º de nuestra Ley Suprema, lesiona y agravia el interés jurídico de los particulares.

Independientemente de su inconstitucionalidad, el artículo 131 del Código fiscal de la Federación es contradictorio en sí mismo: la primera y segunda partes del primer párrafo son sentencias irreconciliables. Previene en primer término, en apego estricto al mandato constitucional, que la autoridad deberá dictar resolución y notificarla, en un plazo no mayor a tres meses; y en segundo término autoriza a la autoridad a guardar silencio y a no contestar, es decir, a incumplir el deber constitucional de responder por escrito y dar satisfacción al peticionario.

Si al particular se le obliga y exige el cumplimiento riguroso y estricto de las formalidades establecidas en la Ley, resulta abusivo que a la autoridad se le reserven atribuciones que nulifican el cumplimiento puntual de aquélla. Si la autoridad guarda silencio, no solamente está incumpliendo un mandato constitucional, sino que además está lesionando el patrimonio jurídico del peticionario, lesión que consiste en la anulación simple y llana de su derecho constitucional de petición.

El **segundo párrafo** del artículo en cuestión es un monumento al autoritarismo: “ **El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado**”: lo que traducido al lenguaje del entendimiento ordinario, significa que el recurrente se puede quejar cuanto quiera, porque bastará el silencio de la autoridad para que el acto originalmente recurrido, siga teniendo su ominosa vigencia.

La autoridad está obligada a contestar en un plazo que no ha de exceder de tres meses, y al cumplimiento de esta obligación debe ceñir su conducta ante el particular que sí ha cumplido con los ordenamientos legales vigentes, ya que resulta a todas luces inequitativo que sólo a una a de las

partes se le exija el cumplimiento de la norma. y a la otra no sólo se le exima, sino que además, se le tolere que guarde silencio indefinidamente.

Podemos afirmar que la constitucionalidad de un precepto se presupone, en tanto que la inconstitucionalidad debe ser demostrada y la demostración de inconstitucionalidad de una ley implica afianzar la supremacía de la Constitución sobre los demás ordenamientos jurídicos de ella derivados. Origina el control jurisdiccional sobre leyes y la facultad de los ciudadanos de un país de impugnar los actos de las autoridades cuando estos van en detrimento de la Constitución.

En el caso que nos ocupa, la inconstitucionalidad del artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, deriva del hecho inequívoco consistente en que incumple con el contenido y el espíritu del artículo 8º de nuestra Carta Magna en la parte relativa a la obligatoriedad de la autoridad a **CONTESTAR POR ESCRITO**, no a guardar silencio; menos aún cuando se trata, como en el caso que nos ocupa, de dar respuesta a un recurso de inconformidad, mediante el cual, el particular busca combatir el agravio sufrido en sus intereses jurídico-patrimoniales.

El precepto constitucional que tutela el bien jurídico denominado "DERECHO DE PETICIÓN", es de meridiana claridad: "A toda petición deberá recaer **UN ACUERDO ESCRITO** de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene **LA OBLIGACIÓN DE HACERLO CONOCER EN BREVE TÉRMINO AL PETICIONARIO**".

En ninguna parte otorga permiso a la autoridad para contestar con silencio al peticionario, menos, muchísimo menos aún, para confirmar con el silencio el acto impugnado.

Todo particular tiene el derecho de hacer todo lo que no esté legalmente prohibido, pero la autoridad sólo tiene derecho a hacer lo que le está permitido por la Ley. Si nuestra "Ley de Leyes" no autoriza a ninguna autoridad a guardar silencio ante la petición que formule por escrito un

particular: tampoco lo debe permitir una Ley derivada: y si lo hace, sólo será posible en contravención de aquélla. *que es lo que me propongo demostrar:*

Que la ley derivada, en este caso el Código Fiscal de la Federación, contraviene el mandato constitucional que dispone acordar POR ESCRITO toda petición, que TAMBIÉN POR ESCRITO, formule un ciudadano mexicano en ejercicio legítimo de sus facultades y derechos constitucionales.

1.- Generalidades

Todo estudio relacionado con algún aspecto del Derecho plantea el problema de precisar cuál es el contenido de la materia en examen, paso necesario y fundamental para estar en posibilidades de determinar su ubicación dentro de la Ciencia del Derecho, lo cual a su vez, requiere establecer si se trata de una rama autónoma o de una parte de otra rama más amplia y general; y esta precisión conduce inevitablemente a la definición del concepto englobador de esa rama, en nuestro caso, **el concepto de Derecho Fiscal**, ya que el tema central de nuestra disertación queda enmarcado en la materia impositiva. Si nos remitimos a la doctrina en busca de definiciones de la materia denominada Derecho Fiscal, encontraremos tantas como autores o tratadistas consultemos; sin embargo, no es necesario detenerse en tal diversidad de definiciones; para el objeto que perseguimos es suficiente con una, y esa la hemos elegido de la obra **“Derecho Fiscal” de Raúl Lobato Rodríguez**.

1.1.- Concepto de Derecho Fiscal.

“Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”¹

“La definición anterior se basa en las siguientes consideraciones: la doctrina jurídica ha reconocido que uno de los atributos de la soberanía del Estado es su potestad tributaria, es decir, su facultad de establecer a cargo de los particulares las contribuciones que considere

¹ Rodríguez Lobato, Raúl; “DERECHO FISCAL”; Segunda Edición; Editorial HARLA; México, 1995; p.13.

necesarias para contar con recursos económicos suficientes que le permitan cumplir adecuadamente con sus funciones. Sin embargo, también se ha reconocido que si el Estado desea un sano sistema de contribuciones, el ejercicio de su potestad tributaria no puede ni debe ser anárquico.

“Por lo anterior, la propia doctrina se ha ocupado del estudio metódico de las diversas figuras tributarias, para llegar a su correcta y precisa caracterización jurídica y, a la vez, se ha ocupado de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para la efectividad de dichas figuras tributarias. Esto es así, porque de nada o de muy poco serviría dar, por ejemplo, la correcta caracterización del impuesto, si a la vez no se precisa cuándo, dónde, cómo y de quién es conveniente hacerlo efectivo, así como cuáles son los medios adecuados para verificar el debido y oportuno cumplimiento de las obligaciones respectivas.

“De este estudio metódico han surgido los diversos principios que son los que dan cohesión y distinguen plenamente al sistema normativo que constituye el Derecho Fiscal”.²

1.2.- El Derecho Fiscal en la legislación mexicana.

Ordena nuestra Ley Fundamental en la fracción IV del artículo 31 en forma textual lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

² Idem.; p. 13.

De esta forma, se previenen y prescriben los requisitos mínimos de legalidad que deben reunir las contribuciones.

En el Derecho positivo mexicano, es el Derecho Fiscal el encargado de regular los ingresos fiscales, dentro de los cuales las contribuciones ocupan un lugar preponderante. Para un buen número de tratadistas, el concepto "Derecho Fiscal" es sinónimo de "Derecho Tributario", para otros, sin embargo, los ingresos fiscales se dividen en "tributarios y no tributarios", por lo que consideran al Derecho Tributario como una rama o sector del Derecho Fiscal. Por otra parte, la mayoría de los autores muestran unanimidad en cuanto a considerar al Derecho Fiscal como una rama del Derecho Financiero, el cual es definido por la doctrina³ como el conjunto de normas jurídicas que sistematizan y regulan los ingresos y los gastos públicos, normalmente previstos en el presupuesto y que tienen por objeto reglamentar las funciones financieras del Estado:

- a) la asignación de recursos para atender las necesidades sociales prioritarias.
- b) generar el pleno empleo de la población con estabilidad social.
- c) la distribución armónica del ingreso para propiciar el desarrollo económico.

Es conveniente precisar que, si bien es verdad que el Derecho Fiscal forma parte del Derecho Financiero, no es menos cierto que su grado de autonomía es muy alto, ya que los ingresos fiscales del Estado están determinados por principios jurídicos, económicos y administrativos muy particulares e independientes de los que rigen el gasto público, al crédito público o a las otras figuras que integran las finanzas públicas.

³ Cárdenas Elizondo, Francisco; "INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO FISCAL", Editorial PORRÚA, S. A. ; México, 1992; p. p. 34 a 38.

1.2.1.- Una visión histórica.

La naturaleza de la actividad financiera del Estado tiene características en extremo complejas, porque en ella concurren toda una diversidad de aspectos, desde el jurídico, pasando por el político, incluyendo el económico, así como el sociológico y en general todos aquéllos que convergen cuando se estudia la actividad humana en relación con el fenómeno financiero: esta diversidad y variedad de aspectos que concurren, ha dado origen a diferentes enfoques teóricos y doctrinales que, desde tiempos remotos, han intentado líneas de argumentación y elaboración científicas, encaminadas a explicar, operar, distribuir, aplicar y proyectar los recursos financieros del Estado.

En las administraciones públicas de Alemania y Austria de los siglos XVI a XVIII, se intentó manejar la Hacienda Pública de manera semejante a una empresa privada, como la empresa del príncipe, a la que se atribuyeron, de una parte, funciones relacionadas con la defensa militar; el orden público y de policía; y la impartición y administración de justicia, y, de otra, el manejo, administración y aplicación de los ingresos patrimoniales, los cuales son los únicos ingresos ordinarios. En esta perspectiva, la administración se entendía y manejaba con criterios económicos empresariales, es decir, se aplicaba a la administración del Estado los mismos principios con los que un ciudadano cualquiera manejaba su patrimonio individual: gastar lo menos posible; acudir a empréstitos sólo en situaciones de emergencia o de verdadero aprieto; pagar lo más rápidamente posible las deudas contraídas; etc..

Al mismo tiempo, se consideraba a los impuestos como ingresos extraordinarios, los cuales se recaudaban precisamente para hacer frente a aquellas situaciones de emergencia o de aprietos económicos

extremos. A esta manera de enfocar y estudiar el fenómeno financiero estatal, se le conoce como la **“tesis económica cameralista”**⁴.

Para los economistas discípulos de Adam Smith, el principio fundamental consistió en limitar al mínimo las actividades del Estado, circunscribiéndolas en lo posible, a las tradicionales funciones de policía, justicia, ejército y diplomacia, reservando todo lo demás a la actividad privada. De ahí los postulados de **“dejar hacer-dejar pasar”**, **“la libre concurrencia”** y **“las leyes del mercado”**⁵.

El mismo Adam Smith, en su obra **“La riqueza de las naciones”** expresa que: “El gasto del gobierno es, respecto de los individuos de una gran nación, como el gasto de administración respecto a los copropietarios de un gran patrimonio, los cuales están todos obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses en el mismo”. Esta postura conduce a concebir el fenómeno financiero como una categoría particular de relaciones económicas interpuestas entre la producción y el consumo de la riqueza. Senior, Bastiat y Proudhon, continuadores de la obra smithiana, hacen más explícita esta postura al considerar al fenómeno financiero como un caso particular de cambio, por el cual los tributos resultarán ser las retribuciones por los servicios públicos. Proudhon decía que “...el impuesto es un cambio: la suma que todo ciudadano debe pagar para cubrir el gasto de los servicios públicos...el Estado vende sus servicios por lo que cuestan, esto es, a precio de costo y sin beneficio...y deben ser reproductivos de utilidad”⁶

La **“teoría del consumo productivo”** atribuida a J. B. Say⁷, distingue entre trabajo productivo y trabajo improductivo; entendiéndose que son trabajos improductivos los que hacen el soberano y todos los funcionarios civiles y militares a su servicio; en tanto que se considera trabajo

⁴ Ibidem; p. 6

⁵ Ibidem; p. 7

⁶ Proudhon, Pedro José; citado por Emanuele Morselli en su obra “Introducción a la Historia de la Finanza Pública”; Editorial de Derecho Financiero; Madrid 1994; p. 393

⁷ Cárdenas Elizondo, Francisco; Op. Cit. p. 9.

productivo a aquél que sirve a la reconstrucción del capital y a la obtención de nuevos productos. Esta postura, al igual que la teoría del cambio, se inscribe en la línea de pensamiento enmarcada en el orden económico liberal, impulsado por la ideología individualista. Pero esta posición comenzó a declinar hacia la segunda mitad del siglo XIX, para dar paso a otro enfoque teórico-doctrinal que dá mayor preponderancia a la acción del Estado.

Rebasada la segunda mitad del siglo XIX, los economistas alemanes comienzan a concebir al Estado como un protagonista importante y esencial en la vida económica de la sociedad; se acepta ya que éste es un factor indispensable en la producción de bienes y servicios que los particulares son incapaces de producir: la actividad estatal ya no es considerada como improductiva, ni como el mal necesario que había que evitar en el mayor grado posible, sino como el actor económico necesario a la sociedad, cuya actividad en la producción y los servicios no sólo es de utilidad pública, sino además, indispensable. Esta nueva visión del fenómeno económico-social, es denominada **“teoría de la producción o de las fuerzas productivas”**⁸

En el primer cuarto del presente siglo, los economistas italianos promovieron otra corriente de pensamiento conocida como **“la tesis sociológica”**⁹, la cual asocia la actividad financiera del Estado con los más variados aspectos de la vida social y política; sostiene que el fenómeno financiero no puede ser desligado de la verdad experimental; proclama que se debe investigar sobre las fuerzas políticas y sociales, porque también ellas actúan en los hechos financieros, es decir, que además del elemento económico, también deben considerarse los elementos político y social, como partícipes en el hecho financiero estatal.

⁸ Idem; p. 10

⁹ Ibidem; p. 12.

Desde la primera mitad del presente siglo, hizo su aparición otra corriente de pensamiento a la que se ha llamado “**la tesis política**”¹⁰ y cuyos promoventes sostienen que la naturaleza de la actividad financiera estatal es política, porque el sujeto de la actividad es precisamente el Estado; y porque los fines, los principios y los procedimientos utilizados tienen carácter político. Si con la actividad financiera se satisfacen los fines del Estado, ha de admitirse que ésta tiene esencial y necesariamente una naturaleza política. Asimismo, resulta evidente que los procedimientos utilizados por el Estado para procurarse los recursos con los cuales hacer factible el cumplimiento de sus fines tienen carácter político, porque dimanar de su soberanía y tienen la característica de ser coercitivos.

En un esfuerzo por resumir las distintas posturas teóricas relacionadas con la actividad financiera del Estado, llegaríamos inevitablemente al convencimiento de que ninguna de ellas, por sí sola y en forma aislada, puede explicar y menos aún orientar el quehacer económico-social de los entes estatales.

Es evidente que hay toda una diversidad de disciplinas que concurren al fenómeno financiero y que en unos casos para bien y en otros para mal, hacen su aporte e imprimen su huella en la dinámica de este fenómeno. Podríamos ejemplificar de manera sencilla con un hecho de la vida diaria: el acto por el cual un contribuyente acude a cumplir con su obligación de pagar sus impuestos. De este hecho, un enfoque jurídico acreditaría el cumplimiento de la obligación tributaria como una de las formas de “extinción de la obligación fiscal”, en tanto que un enfoque económico lo situaría como una “transferencia de riqueza” y sería para la Sociología un fenómeno social, mientras que para el contribuyente sería tal vez, el cumplimiento de un deber ético y para un funcionario de la Administración Pública un hecho político en donde se expresa la voluntad soberana del Estado¹¹.

Sostiene Francisco Cárdenas Elizondo en su obra “Introducción al Estudio del Derecho Fiscal”, que “...la actividad financiera estatal es de naturaleza compleja, puesto que en ella convergen múltiples

¹⁰ Ibidem; p. 13

¹¹ Ibidem; p. p. 15 y 16

aspectos...todos aquéllos que comprenda cualquier otra disciplina social que estudie la actividad humana en relación con el fenómeno financiero: pero no obstante ello...dicha actividad está impregnada o dominada por un principio político finalista, toda vez que únicamente se puede dar o producirse dentro del Estado y por la manifestación del poder soberano de éste (principalmente en los actos de imposición de contribuciones), con el objeto de obtener los medios necesarios para cumplir con los fines que persigue y los cuales constituyen su justificación como ente político”¹²

A mayor precisión, podemos puntualizar que la actividad financiera del Estado no es única o totalmente política, pero sí es esencialmente política.

1.2.2.- Actualidad del Derecho Fiscal en México.

En México, como en la mayoría de los países, la doctrina ha utilizado la expresión “Derecho Fiscal” como sinónimo de Derecho Tributario o Derecho Financiero; sin embargo, la reiterada referencia que se ha hecho costumbre en el Derecho positivo mexicano al Derecho Fiscal, ha terminado por consagrar la referida expresión en su exacta acepción, evitando la confusión de términos. Expresa a este propósito el tratadista Francisco Cárdenas Elizondo que “...en México, a diferencia de otros países, nunca se han utilizado como equivalentes las expresiones de Derecho Fiscal y Derecho Tributario, ya que desde la expedición del primer Código Fiscal de la Federación en 1938, se consideraron como ingresos fiscales no solamente los de carácter estrictamente tributario, puesto que se abarcaron incluso los ingresos patrimoniales del Estado, al establecerse que los impuestos, derechos y

¹² *Ibidem*; p. p. 5 y 6.

aprovechamientos se regulaban por las leyes fiscales respectivas, en su defecto por el Código y supletoriamente por el derecho común, agregándose que los productos igualmente quedaban regulados por las indicadas disposiciones, o bien, por lo que disponían los contratos o concesiones respectivas.

“ En el actual Código Fiscal de la Federación, si bien no se incluye una disposición similar a la contenida en la de los Códigos de 1938 y 1966, ello no representa ningún obstáculo para seguir sosteniendo la misma tesis, pues basta analizar la Ley de Ingresos de la Federación que anualmente expide el Congreso de la Unión, para darse cuenta que en dicho ordenamiento se establecen todos los ingresos que servirán para expensar el gasto público, incluyendo contribuciones, aprovechamientos, productos y sus accesorios, además de los ingresos derivados del crédito público, que han representado en los últimos años un renglón particularmente importante de los ingresos fiscales del Estado mexicano”¹³

Es común en nuestro medio, por lo mismo, asignar al Derecho Fiscal como contenido material el estudio acerca de cómo se obtienen los recursos tributarios, patrimoniales y crediticios destinados al cumplimiento de los fines del Estado, así como lo relacionado con el cuidado y administración de esos recursos hasta antes de aplicarlos a los gastos públicos; o, dicho de otra manera, el Derecho Fiscal engloba en su objeto de estudio únicamente la fase que corresponde al ingreso y no al gasto, del ciclo financiero; siendo el Derecho Financiero el que cumple con la misión de abarcar el ciclo completo.

El **Derecho Fiscal Sustantivo** estudia las normas relativas a la determinación y obtención de los ingresos fiscales, así como las relaciones jurídicas que con tal propósito se originan entre el fisco y los particulares. Corresponde al Derecho Fiscal Administrativo o Formal, la sistematización y estudio de las normas que rigen, tanto la actividad del Fisco como la de los particulares y demás órganos de la Administración Pública, con relación a la tutela de los ingresos fiscales “...pues no es suficiente que el Estado establezca

¹³ Ibidem; p. 35

la determinación de los ingresos que necesita para el cumplimiento de sus fines, ya que también requiere imponer tanto a los particulares como a los demás órganos de la Administración Pública vinculados con el Fisco, deberes que implican una colaboración para asegurar que los ingresos se perciban cabal y puntualmente; es decir, estas normas de carácter complementario o formal, asegurarán la efectividad de las normas del Derecho Fiscal Sustantivo.¹⁴

Por lo que se refiere al **Derecho Procesal Fiscal**, debemos anotar que es el conjunto de normas jurídicas que regulan los procesos cuyo fin consiste en dirimir las controversias que se susciten entre el Fisco y los particulares. Tales normas de procedimiento las encontramos, de manera fundamental, en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, y supletoriamente cuando se trata del procedimiento contencioso administrativo, en el Código Federal de Procedimientos Civiles, según lo dispone el artículo 197 del Código Fiscal, que en su parte conducente prescribe:

Artículo 197.- “Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Fiscal de la Federación se regirán por las disposiciones del Título VI, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga al procedimiento contencioso que establece este Código”.

Finalmente, el **Derecho Fiscal Penal o Derecho Penal Tributario**, sistematiza y estudia a aquel conjunto de normas que vinculan una sanción o pena determinada al incumplimiento de la disposiciones que establecen y disponen deberes para con el Fisco. Las infracciones son juzgadas y las sanciones son impuestas por los órganos de la Administración Fiscal; esto

¹⁴ Ibidem; p. 64

es así, porque el procedimiento en el cual se juzga e impone la sanción es de naturaleza fiscal, y porque el procedimiento de ejecución de las sanciones es de la misma naturaleza, es decir, la materia también es fiscal.

Cada una de las asignaturas fiscales hasta aquí mencionadas, tienen plena aplicación y vigencia, en términos tales que son pilares del marco conceptual y legal en la práctica actual del quehacer fiscal mexicano, caracterizado por los cambios constantes en la legislación fiscal reguladora del sistema tributario de nuestro país, cambios que formalmente se dan anualmente y que tienen como propósito adecuar el alcance y profundidad del conjunto de la normatividad tributaria.

Las autoridades hacendarias se mantienen atentas a la marcha de la economía y del estado financiero de las arcas públicas para proponer al Congreso de la Unión cambios a las leyes fiscales que permitan en su caso resolver el déficit financiero; reactivar la economía; fomentar el empleo o promover el ahorro interno.

Los propósitos anunciados por la autoridad hacendaria no siempre son coherentes en lo que respecta a medios y fines; no lo son por lo menos en cuanto se refiere al impacto social que sus propuestas causan, pues es evidente que las mismas son hechas con criterios puramente técnicos, o para decirlo con el vocablo de actualidad: las propuestas se hacen atendiendo criterios "tecnocráticos"; tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuyo monto fue elevado en un 50% a partir del 1º de abril de 1995, con lo cual pasó de un 10 a un 15% del valor de las mercancías, de los bienes y servicios. Es obvio que la medida fue asumida y decretada para suplir el descenso en los ingresos gubernamentales causados por la crisis a la que llevó al país la política económica diseñada por la tecnocracia en el poder. Fueron los consumidores, en tal función, quienes cargaron con los costos de la crisis de las finanzas públicas, ya que tuvieron que pagar más por la misma mercancía, lo cual redujo el poder adquisitivo de los salarios de los trabajadores; este aumento, en conjunto con otros elementos de la política económica, favoreció el aumento de las desigualdades sociales: más multimillonarios a la lista de la revista *Forbes*,

pero también más desempleados y menos ingreso real de los que habían conservado el empleo después del estallido de la crisis.

Las elecciones federales realizadas el 6 de julio de 1997 crearon un nuevo escenario político, caracterizado por el hecho de que el partido político del gobierno perdió la mayoría absoluta en la Cámara de Diputados, lo cual hace previsible la reducción del IVA; tal reducción se plantea en términos graduales; es decir, reducir en un punto porcentual el monto de este impuesto, hasta llegar en el año 2003 a la tasa anterior de 10%. Este planteamiento, de reducir gradualmente el IVA implica un retorno a la situación anterior y es, incluso, un retorno gradual lento, lo cual no implica un cambio en la política económica.

Los cambios en la legislación fiscal, cuando cumplen su propósito y éste se enmarca en el objetivo de lograr el cumplimiento de los fines del Estado, son sanos y positivos; pero cuando persiguen propósitos puramente tecnocráticos, se convierten en instrumentos que benefician al gran capital, pero de ninguna manera a las grandes mayorías de la población.

Habría que abundar en el hecho de que los cambios en la legislación fiscal no tienen, desde luego, como único criterio, el elemento económico derivado de las modificaciones a las tasas impositivas, sino que tienen otros orígenes, uno de los cuales, de manera destacada, es el que se desprende de la Jurisprudencia, pues es un hecho incontrovertible que en la práctica diaria del Derecho se suscitan situaciones no previstas en las leyes y que al actualizarse en los litigios ventilados ante los tribunales, se convierten en obligadas referencias para la adecuación y actualización de la Ley.

Es pertinente destacar que el Ejecutivo Federal, a través de las autoridades hacendarias, dicta reglas y normas que en materia fiscal se han dado a conocer como "miscelánea fiscal", las cuales en realidad no son leyes, pero en la práctica una parte importante de la población les atribuye tal carácter

por el hecho de que se publican en el Diaro Oficial de la Federaci3n; esto, siendo en s3 mismo riesgoso, no lo ser3a tanto si las mismas autoridades tuvieran el cuidado de orientar a la poblaci3n acerca de su naturaleza y alcance; pero no s3lo no tienen tal cuidado, sino que por el contrario, y esto es lo verdaderamente peligroso, las toman (las autoridades hacendarias) como si realmente fueran leyes obligatorias y as3 las aplican a los contribuyentes. Frecuentemente estas reglas son firmadas, en uso de las facultades delegativas de autoridad, un Subsecretario de Estado, d3ndose casos en que mediante 3stas, tales funcionarios le han conferido vigencia a disposiciones que el Poder legislativo hab3a derogado o cancelado previamente.

Con la nueva correlaci3n de fuerzas en la C3mara de Diputados, surgida en las elecciones del 6 de julio de 1997, se abre la posibilidad de que el Poder Legislativo participe de manera decisiva en estos importantes aspectos de la vida nacional, pues el no hacerlo, implicar3a dejar en manos de Subsecretarios de Estado la elaboraci3n pr3ctica de las leyes, lo que equivaldr3a a romper en su misma base nuestro sistema jur3dico, generando una grave anarqu3a jur3dica y cancelando la oportunidad de acceder a la modernidad de nuestro marco legal tributario y por consecuencia, se cerrar3an las oportunidades de desarrollo social

1. 2. 3.- Perspectivas del Derecho Fiscal mexicano.

El din3mico desarrollo de los sistemas de administraci3n en todo el mundo, as3 como la incorporaci3n de los avances tecnol3gicos para agilizar esos mismos sistemas, crean para cualquier pa3s la necesidad de modernizaci3n; y M3xico no es ajeno a esa tendencia, muestra de lo cual lo constituye la entrada en vigor, a partir del 01 de julio de 1997, del Sistema de Administraci3n Tributaria (S.A.T.), cuya implementaci3n y aplicaci3n permitir3a un adecuado control de los diferentes esquemas tributarios, lo que a su vez har3a posible su mejor3a y perfeccionamiento.

Simultáneamente al mejoramiento y adecuación de los más avanzados sistemas de administración, que como ya quedó expresado, propician y conducen a su continua modernización, se alcanza también mayor racionalidad en las disposiciones impositivas, así como la proyección de todo el Sistema Tributario hacia niveles y fases de más alto desarrollo.

En el contexto descrito en los párrafos precedentes, las perspectivas actuales del Derecho Fiscal en nuestro país son de tal amplitud, que los mismos especialistas apenas y se atreven a aventurar tímidos juicios respecto a su potencialidad real: por lo que debemos tener presente, a este propósito, que con los importantes e impresionantes cambios ocurridos en la legislación fiscal en los últimos veinte años, prácticamente se modificó el esquema impositivo federal, reduciéndose el número de impuestos y de leyes tributarias, ya que de cerca de cincuenta impuestos federales en vigor hasta el año de 1979 y casi la misma cantidad de ordenamientos fiscales, solo quedan vigentes once rubros genéricos de impuesto en la Ley de Ingresos de la Federación, con lo cual nuestra legislación se inscribe dentro del esquema de los Sistemas Fiscales Modernos¹⁵, aunque no por ello más sencillos, particularmente si consideramos como ejemplo el caso de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISR), el cual es, sin lugar a dudas, uno de los ordenamientos fiscales de más difícil comprensión, incluso para los "especialistas" en la materia fiscal.

Resulta relevante consignar aquí que en el rubro concerniente a la denominada "**Justicia de Ventanilla**", vigente hasta el día 30 de junio de 1997, se ha incurrido, al discontinuar su aplicación, en un desacierto por parte de la autoridad hacendaria, ya que durante el tiempo que estuvo en vigor, mostró ser un sistema de atención ágil y dinámico en los diversos trámites administrativos, cuya mejor referencia es el hecho de que en seis días se aseguraba la respuesta o solución al requerimiento del particular.

¹⁵ Ibidem; p. 248

Por otra parte, la simplificación administrativa en curso, deberá alcanzar también a los trámites fiscales, el cual deberá ser otro paso de avance en la simplificación de la legislación fiscal, o dicho con más precisión, de algunas leyes fiscales a las que se les ha asignado la misión de lograr el tan anhelado postulado del "cumplimiento voluntario" de los contribuyentes.

En la panorámica que acabamos de trazar, es visible el amplio campo que se ofrece a los estudiosos del Derecho que se propongan abordar la especialidad del Derecho Fiscal, cuya trascendencia es innegable dada la creciente conciencia sobre la importancia del fenómeno financiero estatal; importancia evidente tanto para los entes públicos (Federación, Estados y Municipios) como para los particulares, pues la actividad financiera estatal, en su aspecto de ingresos públicos, representa un asunto indispensable y esencial para el cumplimiento de los fines de la sociedad organizada en gobierno.

1.3.- Fuentes del Derecho Fiscal en México.

Las fuentes del Derecho, en general, según el maestro Eduardo García Maynes¹⁶, son de tres tipos:

- a) Fuentes formales, que se corresponden con los procesos de creación de las normas.
- b) Fuentes reales, son los factores y elementos de orden social que determinan el contenido de las normas.
- c) Fuentes históricas, que son los documentos que contienen una ley o conjunto de leyes.

¹⁶ García Maynes, Eduardo; "INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO", Cuadragésimotercera Edición; Editorial PORRÚA; México, 1992; p. 52

Para nuestros propósitos, limitaremos nuestra indagación a las fuentes formales, es decir, las fuentes del Derecho en su sentido formal o técnico, ya que su estudio nos permitirá conocer los modos, formas o procedimientos mediante los cuales se fijan y establecen las contribuciones y nos permitirá analizar los procesos de creación o manifestación de las normas fiscales en el Derecho positivo de nuestro país.

El origen formal en la creación o producción del Derecho se encuentra en la manifestación de voluntad del Estado, precisamente en las tres funciones fundamentales que son la expresión de su soberanía: la legislación, la jurisdicción y la administración. Esto es así, porque el Derecho tiene la peculiaridad de que él mismo regula formalmente su propia creación, en términos tales que una norma superior reglamenta la creación de una norma inferior o derivada y ésta a su vez puede regular la creación de otra de menor rango y mayor especificidad. En esta forma graduada y escalonada de la producción del Derecho, existe una norma rectora, que es en última instancia la Norma Fundamental o Constitución de un país, la cual constituye la base de unidad del orden jurídico estatal.

La Constitución es la fuente primigenia de validez del Derecho, porque ella establece la estructura y competencia de los órganos o poderes del Estado que elaborarán las normas, es decir, determina el modo o la forma en que se deberá producir el Derecho a través de la actividad legislativa, jurisdiccional y administrativa.

La legislación es la fuente formal a la que corresponde la supremacía en el proceso de producción del Derecho, ya que es la única fuente que lo produce sin límites; las otras fuentes, la jurisdiccional y la administrativa, son fuentes limitadas y los límites están establecidos por la ley. Así por ejemplo, el juez no puede juzgar fuera de los límites de la ley, pues la misma Constitución en su precepto N° 14 le fija el correspondiente acotamiento: "En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del Derecho"; es decir, que en la propia ley se establece la forma o modo de elaborar o producir la norma especial o

individual para ser aplicada al caso concreto. Por otra parte, el poder Ejecutivo (Administración), debe atenerse y sujetarse al principio general de Derecho Administrativo, elevado a la categoría de jurisprudencia por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que textualmente expresa: "Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite".

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República, fija el más importante principio del Derecho Fiscal Mexicano, consistente en el deber para los mexicanos de **contribuir para los gastos de la Federación, del Estado y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**

Por otra parte, la fracción VII del artículo 73 del mismo ordenamiento, señala como **atribución del Congreso de la Unión discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.**

Estos preceptos se robustecen y complementan con lo dispuesto por el artículo 14 constitucional, conforme al cual, **"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"**.

En México, la función legislativa se encomienda formalmente al Poder Legislativo Federal, depositado en un Congreso General compuesto de dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores; sin embargo, el artículo 49 constitucional prevé la posibilidad de que el Presidente de la República sea investido de la facultad de dictar leyes, en los supuestos de excepción que autoriza el artículo 29 y en lo relativo a impuestos al comercio exterior, en los términos en que lo prescribe el artículo 131 de la misma Constitución. De esta circunstancia emanan los decreto-ley y los decreto-delegado. Se está en presencia de un decreto-ley cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública (suspensión de garantías individuales; hacer frente a epidemias de carácter grave), para asumir la responsabilidad de dictar

disposiciones transitorias para hacer frente a la situación. Estaremos en presencia de un decreto-delegado cuando la misma Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetivos definidos: tal es el caso de la delegación de facultades para legislar respecto al aumento, disminución o supresión de las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el Congreso de la Unión, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país, según lo prevé el artículo 131 en su segundo párrafo.

El Reglamento se ha convertido en una fuente de Derecho Fiscal muy importante, por su carácter de instrumento de aplicación de la ley y porque desarrolla y detalla los principios generales contenidos en ella. Es tan relevante el papel del Reglamento en nuestra legislación fiscal, que incluso se ha hecho costumbre en nuestro legislador, la práctica de anunciar en las leyes tributarias que imponen una determinada obligación a los contribuyentes, que será el Reglamento el que la precise en cuanto a su número, alcance, extensión, etc.. Por esta razón, el Reglamento ha dejado de ser en nuestra legislación tributaria, el simple ordenamiento secundario conforme al cual se aclaran o se precisan las disposiciones contenidas en la ley, para convertirse en uno de jerarquía semejante al de aquélla.

Entendemos por Reglamento una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y cuya finalidad consiste en facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo.

Una derivación del Reglamento es la Circular, disposición ésta también de carácter administrativo, que entra en el ámbito de competencia

de todos los funcionarios superiores de la Administración Pública, como son los Secretarios de Estado, Subsecretarios y Directores Generales. El Reglamento sólo es facultad del Presidente de la República.

Las Circulares son disposiciones administrativas con un ámbito de validez restringido y limitado generalmente a la Dependencia del Poder Ejecutivo que lo emite, con obligatoriedad para sus propios empleados y funcionarios y en ocasiones dirigidas también a los particulares. Las Circulares contienen por lo general un enfoque explicativo, con detalles y minuciosidad sobre aspectos técnicos, principios prácticos o información pormenorizada: no contienen normas de carácter jurídico, por lo que no constituyen fuente especial del Derecho Fiscal.

La legislación fiscal mexicana ha abandonado desde hace algunos años la costumbre de denominar Circulares a este tipo de acto administrativo y ha optado por llamarles "instructivos" o "reglas generales" y una vez publicados en el Diario Oficial de la Federación constituyen fuente de Derecho para los particulares, ya que de tales disposiciones nacen para ellos derechos que la autoridad está obligada a respetar.

La Jurisprudencia tiene en nuestro país importancia relevante como fuente de Derecho, en virtud de que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes fiscales, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en casos análogos: sin embargo, es pertinente subrayar, que la jurisprudencia, por sí misma, no modifica, ni deroga, ni crea las leyes fiscales, sino que únicamente ofrece la conveniencia, y en su caso, el sentido y contenido de la modificación, derogación o creación de esas leyes, lo cual se hará valer por intermedio de los órganos con facultades y competencia para legislar, por lo que válidamente podemos afirmar que la Jurisprudencia viene a ser en realidad, no una fuente formal, sino mas bien una fuente real de las leyes fiscales, porque en muchos

casos orienta y motiva las reformas de las leyes censuradas en las ejecutorias que las crean.

A la Doctrina corresponde desarrollar y precisar los conceptos contenidos en la ley; su labor en materia de Derecho Fiscal ha sido indiscutiblemente positiva y constructiva, haciéndolo avanzar mediante la apertura de horizontes más amplios; sin embargo, es pertinente apuntar que en nuestro país su aporte no es todavía significativo, porque no obstante contar con tratadistas distinguidos, la literatura mexicana sobre la materia es aún muy limitada. Existe a propósito de la Doctrina, controversia en cuanto a considerarla fuente formal del Derecho Fiscal, ya que no son pocos los autores que la consideran como una de las fuentes reales.

En un régimen jurídico como el mexicano, donde prevalece el principio de legalidad en forma rígida, la costumbre no juega un papel preponderante como fuente del Derecho; tal vez el único espacio donde puede operar es en el procedimiento para la tramitación de asuntos administrativos, por lo que sólo tendrá valor como elemento útil en las prácticas cotidianas del trámite de rutina, pero no para crear Derecho que supla, ó, menos aún, contrarie a la ley.

El tercer y último párrafo del artículo 14 constitucional, previene que en los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta **se fundará en los principios generales del derecho.** De este precepto inferimos que en el régimen jurídico mexicano, los principios jurídicos que son verdades indubitables y elaboradas y seleccionadas por la ciencia del Derecho y que denominamos principio generales del Derecho, operan como fuente formal del mismo.

Sobre lo que debemos entender por "principios generales de Derecho", la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que no se trata de la tradición de los tribunales, ni de la doctrina de los jurisconsultos,

ni de las opiniones personales del juez, sino de los principios consignados en algunas de nuestras leyes y de verdades jurídicas indubitables, de carácter general, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha reconocido que los principios generales del derecho tienen plena aplicación en materia impositiva, según lo revela la siguiente tesis:

“ TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NORMAS EN QUE DEBE APOYAR SUS FALLOS. Está facultado para resolver los casos concretos sometidos a su consideración, no previstos expresamente en la ley, usando de los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales, y así el artículo 14 constitucional prescribe que, en el caso de que la ley sea oscura o dudoso su texto, u omisa, debe echar mano de todos los recursos que el arte de interpretación le ofrece (interpretación histórica, lógica y sistemática) y si agotados éstos le revela que el caso sometido a su decisión no está previsto, el tribunal tiene la obligación de colmar la laguna fundando su sentencia en los principios generales del derecho; así, está facultado para determinar que existe una expropiación de hecho, a la que deben hacerse extensivas o aplicarse por analogía las reglas que las leyes señalan para las expropiaciones regulares, teniendo en cuenta la naturaleza específica del acto expropiatorio y el principio de derecho de que la cosa que es nuestra no puede dejar de serlo, mientras no constituimos nosotros mismos un título de dominio, o el de equidad de que el juez debe resolver en favor de quien trate de librarse de perjuicio en contra del que pretenda tener un lucro indebido; aún cuando el Tribunal Fiscal es de jurisdicción especial de derecho estricto, su actuación no puede estar restringida al grado en que lo está un Juez Penal a quien se exige legalmente su sumisión servil a la norma jurídica, sin que, como se ha dicho, debe resolver todos los casos, aún los no previstos por la ley, con base en los principios indicados.¹⁷

¹⁷ Resolución del Pleno de 23 de junio de 1945. Expediente 3496/942. TESIS DEL PLENO DE 1937 A 1948

1.4.- Legislación Fiscal.

Todos los ordenamientos fiscales, de manera semejante a cualesquiera otras normas derivadas o secundarias, tienen su fundamento, justificación y razón de ser, en nuestra Ley de Leyes, lo cual está en concordancia con la unidad del orden jurídico positivo mexicano, ya que la validez de todas las normas de nuestro sistema jurídico, como la de cualesquiera otro, viene a desembocar, en última instancia, en la Constitución.

El orden jerárquico¹⁸ de nuestro sistema normativo, se proyecta en los siguientes grados o niveles de precedencia:

- a) Normas constitucionales;
- b) Normas ordinarias;
- c) Normas reglamentarias; y
- d) Normas individualizadas.

Esta jerarquía del orden jurídico positivo de nuestro país ha sido avalado y aceptado por nuestro máximo Tribunal Federal, al sostenerse por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que: **"...puede formarse la estructura jerárquica y escalonada del orden jurídico positivo, atendiendo al procedimiento de creación de las normas, que se basa en la validez de las más altas, las cuales sirven de fundamento formal a las inmediatamente anteriores, y éstas a las más bajas, etc. Así se estructura la pirámide jurídica, cuya cúspide corresponde a la Constitución General de la República; el plano inmediato inferior se integra con la legislación ordinaria federal; luego siguen los reglamentos administrativos expedidos por el Ejecutivo de la Unión; el siguiente plano está formado por normas individualizadas, entre las que se encuentran los decretos administrativos emitidos por el Presidente de la República y en algunos casos por el Poder legislativo, las sentencias de los Tribunales y**

¹⁸ Calzada Padrón, Feliciano; "DERECHO CONSTITUCIONAL"; Editorial HARLA; México 1992; p. 160.

las normas contractuales derivadas de los negocios jurídicos de los particulares...”¹⁹

En cualesquier circunstancia, es válido y procedente clasificar nuestras leyes por su jerarquía en leyes constitucionales y en leyes ordinarias, entendiéndose que las primeras son aquéllas que fueron aprobadas por el Poder Constituyente y por el Constituyente Permanente (en los términos del artículo 135 constitucional, es decir, las adiciones o reformas a la propia Constitución, que para que lleguen a ser parte de la misma requieren que el Congreso de la Unión las acuerde por el voto de las dos terceras partes de los legisladores presentes y, a su vez, que las mismas sean aprobadas por la mayoría de las legislaturas de los Estados) : en tanto que las leyes ordinarias, son aquéllas emitidas por el Poder Legislativo ordinario, es decir, con la simple aprobación mayoritaria por parte de ambas Cámaras.

A este mismo propósito, el maestro Francisco Cárdenas Elizondo sostiene que el orden jerárquico normativo en el DERECHO FISCAL FEDERAL MEXICANO²⁰, es el siguiente:

- 1) Constitución General de la República;
- 2) Leyes del Congreso de la Unión y tratados aprobados por el Senado;
- 3) Leyes expedidas por el Ejecutivo (legislación delegada, artículo 49 constitucional);
- 4) Reglamentos expedidos por el Titular del Poder Ejecutivo;
- 5) Disposiciones de carácter general emitidas por autoridades fiscales expresamente facultadas para ello; y

¹⁹ Revisión N° 7875/66; Semanario Judicial de la Federación; Séptima Época; Volumen 4; páginas 58 a 60

²⁰ Cárdenas Elizondo, Francisco; Op. Cit.; p. 53

6) Normas individualizadas.

Añade el maestro Cárdenas Elizondo, que el orden jerárquico de las normas en el Derecho Fiscal Local²¹ (o provincial) mexicano, sería el siguiente:

- 1) Constitución General de la República;
- 2) Leyes Federales y Tratados aprobados por el Senado;
- 3) Constituciones Locales;
- 4) Leyes ordinarias locales;
- 5) Reglamentos expedidos por los Ejecutivos Locales;
- 6) Reglamentos Municipales; y
- 7) Normas individualizadas.

1.4.1.- La Ley Fiscal.

Es una verdad sabida y unánimemente admitida que la ley es un acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas abstractas e impersonales; es (la ley) la manifestación de voluntad del Estado emitida por los órganos constitucionalmente facultados para desarrollar la tarea legislativa y tiene como características:

- a) Primacía sobre cualquier otra regla, anulando aquéllas que se le opongan; y
- b) No puede ser modificada ni derogada mas que a través de una nueva disposición del órgano legislativo.

Las anteriores precisiones son comunes y válidas para la ley fiscal, la cual, como toda ley impositiva contiene dos tipos de preceptos:

²¹ Idem; p. 53

- a) Preceptos de carácter declarativo, que son los que se refieren al nacimiento de la obligación fiscal y a la identificación del causante, y, en su caso, de las personas que además del causante, tienen responsabilidad fiscal; y
- b) Preceptos de carácter ejecutivo, que son los que se refieren a los deberes del causante y, en su caso, de las personas que además de él tienen responsabilidad fiscal para el cumplimiento pleno y oportuno de la obligación fiscal.

1.4.2.- El reglamento.

Del latín *regulare*, el Reglamento es una norma de carácter general, abstracta e impersonal, expedida por el titular del Poder Ejecutivo, con la finalidad de lograr la aplicación de una ley que previamente ha sido promulgada²².

El REGLAMENTO es un resultado del ejercicio de las facultades que el artículo 89 en su fracción I confiere al Presidente de la República, para mejor proveer en la esfera administrativa, procurando con ello la exacta observancia de la Ley.

La facultad reglamentaria es, en consecuencia, una función materialmente legislativa, aunque formalmente sea administrativa. Se trata, no obstante, de una facultad propia del Ejecutivo, que no deriva del poder Legislativo.

Todo reglamento es, en principio, una norma que complementa y amplía el contenido de una ley, por lo que jerárquicamente está subordinado a ésta y corre su misma suerte; es decir, que si una Ley es

²² DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO; Séptima Edición; Editorial PORRÚA, S. A., México, 1994; p. 2751.

reformada, derogada o abrogada, los reglamentos que de ella se deriven, se verán afectados en la misma proporción y alcance de la reforma, derogación o abrogación, lo cual pone de manifiesto el hecho de que el Reglamento no goza de la autoridad formal de una Ley.

Puede establecerse, en consecuencia, que las diferencias existentes entre la Ley y el Reglamento fiscales, consisten en sus respectivos procedimientos de creación y en su jerarquía. Los Reglamentos son expedidos, según ha quedado establecido, por el titular del Poder Ejecutivo, y los mismos son de menor jerarquía que las leyes, a las cuales no deben contravenir ni rebasar.

Los reglamentos son actos facultados por la Constitución al titular del Poder Ejecutivo, para facilitar la exacta observancia y ejecución de las Leyes, ya que éstas, por su propia naturaleza, no pueden prever todos los supuestos posibles. Con el Reglamento se desciende de la generalidad a la particularidad, pues su función consiste precisamente en detallar los supuestos previstos en la Ley, para que la aplicación e individualización del orden jurídico sean claras y efectivas.

Por la doble función que lo caracteriza, la naturaleza del Reglamento ha sido objeto de una muy interesante discusión por la Doctrina, ya que, por el órgano que lo promulga, el Reglamento es un acto administrativo; pero, atendiendo a su contenido material, participa de la función legislativa (en tanto que crea, modifica o extingue situaciones jurídicas generales).

De conformidad con la jerarquía existente en el "orden jurídico" el Reglamento es, por definición, una norma supeditada a la existencia previa de una Ley; sin embargo, es importante puntualizar que existen dos casos en que la Constitución otorga facultades al titular del Poder Ejecutivo para expedir los denominados "Reglamentos Autónomos", los cuales constituyen una excepción a la característica general consistente en la necesaria preexistencia de una ley a la cual reglamentar; tales son los casos que la Constitución prevé en sus artículos 21 y 27. En el primero de los artículos

citados. se previene que "...Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas...": es decir, que nuestra Ley Suprema previene que compete a un Reglamento la determinación de ilícitos o infracciones en el orden gubernativo y de policía, así como la aplicación de las sanciones correspondientes. El segundo de los artículos mencionados, establece que el Ejecutivo Federal podrá reglamentar la extracción y utilización de las aguas del subsuelo cuando lo considere de interés público.

Nuestro máximo tribunal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido con toda claridad en qué consiste la facultad reglamentaria del Presidente de la República, cuál es la naturaleza del Reglamento y cuáles son las diferencias entre éste y la Ley, según puede apreciarse en la siguiente tesis:

LEYES Y REGLAMENTOS, CARACTERÍSTICAS DISTINTAS ENTRE AMBOS. El artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna confiere al Presidente de la República tres facultades: a) La de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión; b) La de ejecutar dichas leyes; y c) La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria. Es esta última facultad la que determina que el Ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta.

Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto; este último emana del Ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aun en lo que parece común en los dos ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, separa por la finalidad que en el área del reglamento se imprime a dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley en los casos concretos”.²³

La facultad reglamentaria del Presidente de la República está limitada por dos principios cuya inobservancia o violación conducen a la ilegalidad:

- a) Principio de preferencia o primacía de la ley; y
- b) Principio de la reserva de la ley.

El principio primeramente enunciado, consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal no pueden ser modificadas por un reglamento. El segundo principio consiste en que hay materias que sólo pueden ser reguladas por una ley y normalmente es la Constitución la que señala cuáles son esas materias.

En materia fiscal, el Reglamento ha adquirido en nuestro país, para efectos prácticos, un rango equiparable al de la Ley, lo cual ha propiciado su conversión en fuente importante de Derecho Fiscal; en algunos casos no sólo es un instrumento de aplicación de la Ley, sino que además, contiene normas sobre la naturaleza y efectos de los elementos esenciales del tributo, crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido no previstas en la Ley, o bien modifica o extingue las situaciones creadas por ella; y esto ocurre en términos tales, que ya se ha hecho una costumbre en nuestro

²³ TESIS JURISPRUDENCIAL Núm. 152; Apéndice 1917-1975; Tercera Parte; ; Segunda Sala; p. 846

legislador el anunciar en las leyes tributarias que imponen determinadas obligaciones a los contribuyentes, *que será el reglamento el que las precise en cuanto a su número, alcance, extensión, etcétera*. El Reglamento fiscal ha dejado de ser, en nuestra legislación, el simple ordenamiento conforme al cual se aclaran o se precisan las disposiciones contenidas en la Ley, para convertirse en uno de semejante jerarquía.

1.4.3.- Las circulares.

Las CIRCULARES son comunicaciones internas de la Administración Pública, expedidas por autoridades superiores para dar a conocer a sus inferiores, instrucciones, órdenes, avisos o la interpretación de disposiciones legales.

Las circulares no pueden ser equiparables a la Ley y las mismas sólo tienen carácter obligatorio para las autoridades administrativas que las expiden, pero no para el particular, a menos que éste se someta voluntariamente a ellas sin que objete su validez.

Dispone el Código Fiscal de la Federación en el artículo 35 lo siguiente:

“ Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el “Diario Oficial de la Federación”

Por su parte, nuestro máximo tribunal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado la siguiente jurisprudencia:

“Las circulares no pueden ser tenidas como ley, y los actos de las autoridades que se fundan en aquéllas, importan una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales”²⁴

El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, ha sostenido a este mismo respecto lo siguiente:

“ Las circulares en materia fiscal no son más que órdenes emitidas por autoridades superiores, de orden interno, para dar a conocer a sus inferiores el criterio que deben seguir, pero no generan obligaciones a cargo o a favor de los particulares, tal y como lo dispone el artículo 82 del Código Fiscal de la Federación, pues así ha considerado la Doctrina del Derecho Administrativo y los reiterados criterios de interpretación que sobre el particular han sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación y este Tribunal Colegiado, en cuanto a que las circulares no sólo no vinculan a los particulares frente a la Administración sino que, aún más, no pueden desconocer derechos derivados directamente de una Ley o de un Reglamento”²⁵

El Tribunal Fiscal de la Federación se ha declarado en el mismo sentido al resolver que:

²⁴ APÉNDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN 1917-1975; Tercera Parte; Segunda Sala; Tesis 352; p. 584

²⁵ Informe 1981; Tercera Parte; Tesis N° 6; p. 31; PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

“CIRCULARES. En nuestro derecho positivo existe una categoría de circulares que tiene el carácter de disposición de observancia general atento a lo dispuesto en el artículo 3º del Código Civil, si bien no pueden imponer a los particulares obligaciones que las leyes no han creado por lo que se limitan a fijar normas, ya sea en favor de los particulares o que éstos emitan voluntariamente su inconformidad respecto a la Ley, las autoridades que hayan dictado las circulares no pueden desconocer cuando sean invocadas por los particulares y si las estiman contrarias a la Ley deben derogarlas para que no las apliquen”.²⁶

En la actualidad, la legislación fiscal mexicana ha abandonado la denominación de “circulares” y las llama ahora “instructivos”; y una vez publicados en el “Diario Oficial” de la Federación constituyen fuente de Derecho para los particulares, pues de tales disposiciones nacen para ellos derechos que la autoridad está obligada a reconocer.

1.5.- La obligación fiscal.

Las obligaciones fiscales pueden ser distinguidas por su objeto y son asimismo clasificables en cuatro grandes grupos²⁷ a los que genéricamente podemos identificar con las siguientes denominaciones:

- a) Obligaciones de DAR;
- b) Obligaciones de HACER;
- c) Obligaciones de NO HACER; y
- d) Obligaciones de tolerar.

²⁶ TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN; Expediente 4547/ 937; p. 3756

²⁷ Rodríguez Lobato, Raúl; Op. Cit.; p. 109

Entre las obligaciones de DAR agrupamos a todas aquellas cuyo origen es la causación de los tributos, es decir, la cantidad de dinero que se entrega al Estado. Este grupo de obligaciones se relaciona con la determinación de los créditos fiscales.

En el segundo grupo de obligaciones (de HACER), distinguimos a todas aquellas cuyo propósito consiste en cumplir con disposiciones reguladas por el Derecho Fiscal y que tienen que ver con la presentación de declaraciones; hacer manifestaciones; dar avisos; llevar una contabilidad; etc..

Entre las obligaciones de NO HACER podemos enumerar a las que establecen una prohibición (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados; no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en el territorio nacional; a manera de ejemplos). De manera resumida, podemos establecer que estas obligaciones se relacionan con la prevención de la evasión fiscal.

Y en el último y cuarto grupo, enlistamos las obligaciones que se relacionan con un tolerar, tales como la admisión de inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales.

Al primer grupo de obligaciones cuyo objeto es un dar, se les denomina OBLIGACIONES FISCALES SUSTANTIVAS, y a las otras obligaciones (de hacer, no hacer y tolerar) se les llama obligaciones FISCALES FORMALES.

Encontramos en la doctrina tantas definiciones de obligación fiscal como autores existen; de entre tal diversidad hemos elegido las siguientes: el tratadista Sergio de la Garza la define como “aquella relación por virtud de la cual el acreedor tributario tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el cumplimiento de la prestación de dar, cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie”.²⁸

²⁸ De la Garza, Sergio Francisco.; “DERECHO FINANCIERO MEXICANO”; Cuadragésimatercera Edición; Editorial PORRÚA; México 1995; P. 270.

Por su parte, el ameritado tratadista Emilio Margain define a la obligación tributaria como el "vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasiva, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie".²⁹

Las características³⁰ más notables de la obligación fiscal pueden ser enumeradas en los términos siguientes:

- 1) La obligación fiscal es de Derecho Público;
- 2) La obligación fiscal tiene su fuente sólo en la Ley;
- 3) En la obligación fiscal, el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado;
- 4) En la obligación fiscal, la calidad de deudor o sujeto pasivo sólo la tienen las personas físicas o morales;
- 5) La obligación fiscal tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos;
- 6) La obligación fiscal sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo;
- 7) La obligación fiscal responsabiliza al tercero que interviene en la realización del hecho imponible, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo;
- 8) En la obligación fiscal sustantiva el objeto es único y consiste siempre en dar; y
- 9) La obligación fiscal sustantiva, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie.

²⁹ Margain Manautou, Emilio; "INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO"; Décima Edición; Universidad Autónoma de San Luis Potosí; México 1991; p. 189.

³⁰ Rodríguez Lobato, Raúl; Op. Cit.; p. p. 110 y 111

Al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surge de inmediato, entre ella y el Estado, una relación de carácter tributario, relación que impone obligaciones a las dos partes; en tanto que en la relación fiscal, sólo el sujeto pasivo, es decir, el contribuyente, es el obligado, ya que el sujeto activo nunca tendrá a cargo una obligación fiscal. El objeto del tributo es la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc..

En tanto, la fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponibles; por ejemplo, tomando a la actividad industrial como fuente del tributo, podemos obtener entre otros, los siguientes: la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, otras compraventas ulteriores, el consumo general de bienes materiales, etc..

Por hecho imponible debemos entender, con el tratadista Sainz de Bujanda, que "es el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria"³¹.

La obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se dá el hecho generador, ya que en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista por la Ley. El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, precisa que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la Ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia de manera particular a un determinado sector social, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.

³¹ Sainz de Bujanda, Fernando; "ANÁLISIS DEL HECHO IMPONIBLE"; Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública; Volumen XV; número 60

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.

La época del pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la Ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la Ley.

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva tal obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época del pago; por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago de la obligación fiscal, no es exigible por el sujeto activo.

1.5.1.- El sujeto activo de la obligación fiscal.

El sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que, en tanto ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía, y en tal circunstancia, su principal atribución como tal sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos precisos fijados por la ley impositiva correspondiente y esta atribución es irrenunciable.

Dado el carácter irrenunciable que tiene la exigencia de hacer cumplir la obligación tributaria, el Estado no puede proceder en términos semejantes a como se conduce un acreedor particular en el campo del Derecho Privado, renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación; sólo en casos muy especiales, o más bien dicho, excepcionales, puede admitirse que el contribuyente deje de cumplir con su obligación fiscal; estos casos son aquéllos

en que se presentan situaciones también de excepción, es decir, situaciones extraordinarias que afectan en términos graves la economía del país, ya sea en forma parcial o en forma general.

En términos constitucionales, en México el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los municipios, y no prevé a ninguna otra persona, individual o colectiva, como sujeto activo; y tampoco prevé la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria. En tales condiciones, los organismos descentralizados, aunque colaboran con el Poder Ejecutivo en la Administración Pública, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal. De los tres sujetos activos previstos en nuestra Ley Suprema, únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus respectivas legislaturas. Los municipios sólo administran su hacienda, pero no establecen contribuciones.

1.5.2.- El sujeto pasivo de la obligación fiscal.

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la Ley, debe satisfacer en favor del Fisco, una prestación determinada, ya sea propia o de un tercero, bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

No siempre la persona a la que la Ley señala como el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la que efectivamente paga el tributo, sino que frecuentemente es una persona distinta quien lo hace, por lo cual se convierte en el sujeto pagador del tributo. El primero viene a ser el contribuyente de

derecho, y el segundo, el contribuyente de hecho. Y de los dos, contribuyente de derecho y contribuyente de hecho, el único que interesa al Derecho Fiscal es el primero, es decir, que sólo el contribuyente de derecho tiene relevancia para la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal.

Con relativa frecuencia el Derecho Fiscal separa la responsabilidad del pago de la titularidad de la deuda. Y esta separación consiste

1.5.3.- Extinción de la obligación fiscal.

El Derecho Fiscal Mexicano admite y regula como formas de extinción de la obligación fiscal del pago³², a las siguientes:

- 1) El pago;
- 2) La prescripción;
- 3) La compensación;
- 4) La condonación; y
- 5) La cancelación.

En el primer caso, la obligación fiscal se extingue en virtud del cumplimiento por parte del contribuyente, quien al pagar, satisface la prestación tributaria; en los demás casos (prescripción, compensación, condonación y cancelación) la Ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación.

1) **EL PAGO** es el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal, ya que al hacerlo, el contribuyente satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo. Distinguimos, según clasificación que hace el tratadista Emilio Margain, las siguientes clases de pago:

³² Rodríguez Lobato, Raúl; Op. Cit.; p. 167

- a) El pago liso y llano;
- b) El pago en garantía;
- c) El pago bajo protesta;
- d) El pago provisional;
- e) El pago de anticipos;
- f) El pago definitivo;
- g) El pago extemporáneo.

a) El primer tipo de pago, es decir, **el pago liso y llano**, es el que se efectúa sin objeción alguna y cuyo resultado puede ser pagar lo debido o efectuar un pago de lo indebido.

b) **El pago en garantía** es el que realiza el particular, sin que exista obligación fiscal, para asegurar el cumplimiento de la misma en caso de llegar a coincidir en el futuro con la hipótesis prevista en la Ley.

c) **El pago bajo protesta** es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige y que se propone impugnar por los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe, total o parcialmente dicho crédito. Debido a las reformas habidas, el actual Código Fiscal de la Federación no prevé este tipo de pago (como lo hacía el mismo Código en su versión 1966 en el artículo 25), pero dos disposiciones del artículo 22 de este ordenamiento, implican un reconocimiento parcial del pago bajo protesta.

d) **El pago provisional** es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del Fisco. En este caso, el contribuyente realiza a lo largo del ejercicio fiscal pagos parciales que se determinan mediante estimaciones que la propia Ley prevé; y al final del ejercicio presentará su declaración anual, en la cual se reflejará su situación real durante dicho ejercicio.

e) **El pago de anticipos** es el que efectúa el contribuyente en el momento de percibir un ingreso gravado. Se trata en este caso de pagos por ingresos fijos, cuyos impuestos son conocidos y los cuales serán considerados al final del ejercicio, justamente al hacer la declaración anual.

f) **El pago definitivo** es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del Fisco. En este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva, aceptando en principio que el pago es correcto.

g) **El pago extemporáneo** es el que se efectúa fuera del plazo legal y puede asumir dos formas: espontáneo o a requerimiento. El pago extemporáneo adquirirá el carácter de espontáneo cuando el particular, por iniciativa e impulso propios, es decir, sin que medie requerimiento alguno de la autoridad, acuda a cumplir con la obligación de pagar. El pago extemporáneo a requerimiento, se actualiza cuando la autoridad reclama o requiere del sujeto pasivo, mediante notificación escrita, la realización o cumplimiento del mismo.

2) **LA PRESCRIPCIÓN** se define como la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado. Dispone a este propósito el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación:

Art. 146: “ El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

“El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

“ Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

“La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago.

“La prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquéllos”.

La caducidad es regulada por el Código Fiscal de la Federación con el carácter de norma de Derecho Procedimental en el artículo 67 y su efecto no es de el de extinguir la obligación fiscal, sino únicamente señalar que la autoridad hacendaria ha perdido, por el transcurso del tiempo y su inactividad, la facultad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a tales disposiciones.

Por regla general, el plazo para que opere la caducidad es de cinco años y no es susceptible de interrupción o suspensión, pero el propio artículo que comentamos prevé casos en que el plazo de caducidad es de tres o de diez años, así como casos en que el plazo puede suspenderse.

3) LA COMPENSACIÓN: como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyentes son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una ley fiscal o de dos diferentes. Es requisito indispensable para que sea operante la compensación, que las deudas recíprocas sean líquidas y exigibles, es decir, que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a Derecho. Dispone al efecto el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración, podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención de terceros, siempre que

ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios y bastará que efectúen la compensación en la declaración respectiva.

4) **LA CONDONACIÓN** es la figura jurídico-tributaria que permite al Estado, dado el caso, renunciar legalmente a exigir el pago de la obligación fiscal, la cual consiste en la facultad que la Ley concede a la autoridad hacendaria para declarar extinguido un crédito fiscal y, en su caso, las obligaciones fiscales formales con él relacionadas. La condonación está prevista en la fracción I del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, que en su parte conducente establece que el Ejecutivo Federal, mediante resolución de carácter general, podrá condonar, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de la actividad, así como en caso de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

5) **LA CANCELACIÓN** consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro. La cancelación no extingue la obligación, ya que cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo que una vez cancelado el crédito, sólo hay dos formas de que se extinga la obligación:

- a) Porque el pago se efectúe; y
- b) Por la prescripción.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación establece que la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, no libera de su pago.

EL CUMPLIMIENTO OBLIGADO DE LA OBLIGACIÓN:

El incumplimiento en el pago de los créditos fiscales coloca al contribuyente en la hipótesis de la potencial o virtual evasión fiscal, por lo que la autoridad fiscal, en ejercicio de las facultades que la Ley le otorga, procede a la adopción de medidas precautorias, que incluyen el embargo y que buscan asegurar cautelarmente el interés fiscal. Es el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el precepto que regula las diferentes hipótesis de aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, en todo cuanto se refiere y relaciona con el embargo precautorio.

1.5.4.- La exención

En principio y por definición, el sujeto pasivo de la obligación fiscal debe satisfacer la obligación tributaria, y el sujeto activo, por su parte, tiene la facultad de exigir a aquél su cumplimiento en los términos previstos por la Ley, sin que pueda renunciar al cobro de la prestación tributaria; por lo que, en Derecho Fiscal, no puede existir el perdón de la deuda en la forma en que existe, por ejemplo, la remisión de la deuda en el Derecho Privado. No obstante, en materia impositiva se ha creado la figura jurídica tributaria denominada EXENCIÓN, cuyo objeto no consiste en perdonar a los causantes el pago de los créditos fiscales, sino en no hacerlos exigibles, siempre conforme a reglas generales previstas por la Ley.

La razón de ser de la exención está fundada en consideraciones de equidad, conveniencia política o razones de política económica. Así por ejemplo, es frecuente que se exenten del pago del impuesto determinadas mercancías que por su carácter de artículos de primera necesidad, son de consumo masivo entre amplias capas de la población, con lo cual se

evita el encarecimiento de tales productos y por consiguiente el deterioro de los niveles de vida de esos sectores sociales.

Sostiene el maestro Raúl Rodríguez Lobato que la exención “ es esencialmente, una liberación de la obligación tributaria por disposición de la Ley y que en consecuencia, si con la exención se libera al contribuyente de su obligación, es obvio que aunque realizó el hecho generador, no se le puede exigir legalmente el cumplimiento de la obligación fiscal”³³.

Para Emilio Margain, la exención presenta las siguientes características:

a) Es un privilegio que se otorga al sujeto pasivo de un tributo, que debe estar expresamente establecido en la Ley y que ha de ser de interpretación categóricamente estricta, es decir, debe estarse exactamente a los términos en que fue legislada la exención, sin ampliarla o restringirla, ni aplicarla por analogía o mayoría de razón.

b) La aplicación de la exención es para el futuro, pues sería indebido que el particular quisiera hacerla retroactiva, pretendiendo favorecer situaciones anteriores a la creación de la misma.

c) La exención es temporal y personal, en virtud de que sólo subsiste mientras no se modifique o suprima la disposición que la creó; y es personal porque únicamente favorece al sujeto pasivo previsto en esa hipótesis legal.

³³ Idem; Op. Cit.; p. 160

Un atributo inherente a la soberanía del Estado, es la facultad para establecer el tributo, pero también para graduar la medida de la imposición, eligiendo, por ejemplo, el tipo de tarifa, o limitando el objeto, o incluso, no exigiendo el cumplimiento de la obligación a una determinada categoría de contribuyentes; o dicho en otras palabras: así como el Estado tiene potestad para imponer cargas tributarias, tiene igualmente potestad para establecer el privilegio de la exención o para suprimirlo.

2.- De los recursos administrativos.

2.1.- Concepto de “recurso administrativo”

El vocablo “recurso” procede de la voz latina “recursus”, que significa “camino de vuelta”; “camino de regreso” o “retorno” y tiene, en nuestro medio, la significación de “ medio de impugnación que se interpone contra una resolución judicial pronunciada en un proceso ya iniciado, generalmente ante un juez o tribunal de mayor jerarquía y de manera excepcional ante el mismo juzgador, con el objeto de que dicha resolución sea revocada, modificada o anulada.”³⁴

La doctrina ha dividido a los Recursos³⁵ en:

- a) Ordinarios
- b) extraordinarios y
- c) excepcionales

Los recursos ordinarios, extraordinarios y excepcionales, analizados a la luz de los ordenamientos procesales mexicanos, se encuadran en las siguientes acepciones y denominaciones:

1) El primero, es decir, **el recurso ordinario**³⁶, es el comúnmente llamado **recurso de apelación**, a través del cual, la parte agraviada por una resolución judicial, pide al tribunal de segunda instancia o de segundo grado, generalmente colegiado, que examine todo el material del proceso, tanto el relacionado con los hechos como el de los ordenamientos jurídicos aplicados, así como las violaciones al procedimiento y las violaciones de fondo. El resultado de esta revisión puede traducirse en la confirmación, modificación o

³⁴ DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO; Op. Cit.; p. 2702

³⁵ Idem;

³⁶ Ibidem;

revocación de la resolución impugnada, sustituyendo al juez de primera instancia, o bien ordenando la reposición del procedimiento cuando encuentra motivos graves de nulidad del mismo.

2) Los **recursos extraordinarios**³⁷ son aquellos que sólo pueden interponerse por los motivos específicamente regulados por las leyes procesales; implican el examen de la legalidad del procedimiento o de las resoluciones impugnadas. A través de este recurso se pretende la anulación del procedimiento o de la sentencia de fondo por las violaciones legales que se imputan al juez que ha dictado la sentencia definitiva.

3) El **juicio de amparo**³⁸ contra resoluciones de carácter judicial tiene la naturaleza de un recurso extraordinario de nulidad, similar al de casación.

4) Los **recursos excepcionales**³⁹ en el ordenamiento mexicano, son aquéllos a los que la doctrina otorga una naturaleza excepcional, en virtud de que a través de los mismos se puede combatir una resolución judicial firme, es decir, la que ha adquirido categoría de “cosa juzgada” y que recibe el nombre de “**revisión**”. La revisión, en términos generales, es admisible en forma predominante en materia penal, cuando con posterioridad al pronunciamiento de una sentencia firme se descubren o sobrevienen circunstancias que desvirtúan la motivación esencial del fallo.

³⁷ Idem; p. 2704

³⁸ Ibidem.

³⁹ Ibidem; p. 2705

5) El **recurso administrativo** ⁴⁰ es un recurso ordinario mediante el cual los particulares impugnan un acto emanado de algún órgano de la administración pública que agravia sus intereses o derechos. De entre los muchos y diversos conceptos de recurso administrativo que la doctrina registra, destaca el del tratadista Gabino Fraga, quien lo define en los siguientes términos: "... es un medio legal de 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 y la inoportunidad del mismo".⁴¹

Podemos resumir, señalando que el Recurso Administrativo es un medio de defensa que el gobernado hace valer ante la propia autoridad administrativa, para exigir a ésta que se sujete en su funcionamiento a las norma legales establecidas al efecto; que los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes; que proceda conforme a las formalidades legales; que se adecúe a los motivos que fijen las leyes; que se ciña al contenido que las mismas señalen y persiguiendo el fin que éstas indiquen. Todo lo cual es consustancial a un Estado de Derecho, en cuyo marco es imperativo que exista un control de la legalidad sobre los actos de la Autoridad Administrativa; y tal control tiene expresión concreta en el Recurso Administrativo.

2.2.- Naturaleza del recurso administrativo.

La existencia del recurso administrativo es a veces discutida y cuestionada; en particular se discute la validez de su papel como medio eficaz de control de la legalidad administrativa. Sin embargo, es un hecho su presencia en la mayoría de las legislaciones del mundo occidental y en casi la

⁴⁰ Idem; p. 2709

⁴¹ Fraga, Gabino; "DERECHO ADMINISTRATIVO"; Vigésimosegunda Edición; Editorial PORRÚA, S. A.; México 1992; p. 435

totalidad de las leyes mexicanas. En la práctica cotidiana del Derecho Procesal Mexicano, el recurso administrativo conserva su crédito de vía eficaz y necesaria para el control de la legalidad de los actos administrativos. La imperfección que muestra en la aplicación práctica, particularmente en las administraciones resistentes o no acostumbradas a ese y otros controles de legalidad, hacen evidente su difícil papel, pero de ningún modo su inutilidad.

Su natural condición de medio de impugnación de los actos administrativos lo convierte en defensor de los derechos e intereses de los particulares frente a la administración, no obstante las severas críticas que recibe de la doctrina y de los litigantes, lo cual se refleja en su uso generalizado en el medio social y administrativo federal y local del ámbito jurídico mexicano. Afirma el tratadista Alfonso Nava Negrete que el recurso administrativo es "...el educador jurídico de la buena marcha de la Administración, el tutelador legal de los derechos e interés legítimos de los administrados; de él mana la certeza y la seguridad en las relaciones jurídicas de la Administración y los particulares".⁴²

2.2.1.- Naturaleza técnica del recurso administrativo.

Frecuentemente se confunde la naturaleza técnica del recurso administrativo con la del recurso procesal. El recurso administrativo es, por definición, un procedimiento que se sigue ante las autoridades administrativas; en cambio, el recurso procesal es un procedimiento que se sigue ante un tribunal para impugnar una resolución jurisdiccional, es decir, un acto de otro juez o tribunal, pero no de una autoridad administrativa. De manera semejante, suele confundirse al recurso administrativo con el derecho de petición; sin embargo, es preciso subrayar que se trata de dos instrumentos

⁴² Nava Negrete, Alfonso; "DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO"; Editorial PORRÚA, S. A.; México 1994; p.p. 98-99

completamente diferentes y de eficacia legal distinta. El Derecho de petición, consagrado por nuestra Ley Suprema en su artículo 8º, no obliga a las autoridades administrativas a dictar resolución en determinado sentido sobre el asunto o la petición del administrado, sino únicamente a contestar en los términos en que el mismo precepto lo dispone, a saber: “ A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene la obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario”. En cambio, no sucede igual con el recurso administrativo: aquí la autoridad administrativa que lo recibe a trámite sí tiene la obligación legal de contestar y dictar resolución.

En el Recurso Administrativo deben exponerse los hechos y los agravios que causa el acto impugnado, es decir, la lesión jurídica que causa el acto de la autoridad.

Los juicios ante el Tribunal Fiscal de la Federación, de manera semejante a lo que ocurre con los Juicios de Amparo, pueden resultar improcedentes si existe algún medio de defensa concedido por la Ley dentro del procedimiento, por virtud del cual puedan ser modificadas, revocadas o nulificadas. Una vez agotados los recursos legales previstos por la Ley para ser hechos valer dentro del procedimiento, el interesado debe formular las alegaciones jurídicas que demuestren la ilegalidad del acto impugnado, así como ofrecer las pruebas pertinentes, ya que el recurso administrativo es una verdadera oportunidad de promover la impartición de justicia y de lograr el restablecimiento de la legalidad en los actos de la Administración.

El organismo jurisdiccional ante el cual se interpone el Recurso Administrativo, limitará su función a determinar si la resolución impugnada se ajusta o no a las disposiciones de la ley, de acuerdo con los elementos que tuvo a su alcance la autoridad administrativa para formar su convicción y no aceptará ningún elemento nuevo o distinto que no pudo ser tenido en consideración en la resolución que se recurre.

2.2.2.- Naturaleza jurídica del recurso administrativo.

La Ley Federal del Procedimiento Administrativo previene en el Capítulo Primero del Título Sexto los términos en que es procedente el recurso de revisión de los actos administrativos, es decir, del recurso administrativo mismo:

a) Dispone el artículo 83 que los interesados afectados por los actos y resoluciones de las autoridades administrativas que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, podrán interponer recurso de revisión o intentar las vías judiciales correspondientes.

b) por su parte, el artículo 84 ordena que la oposición a los actos de trámite en un procedimiento administrativo deberá alegarse por los interesados durante dicho procedimiento, para su consideración, en la resolución que ponga fin al mismo y que, en todo caso, la oposición a tales actos de trámite se hará valer al impugnar la resolución definitiva.

c) El plazo para interponer el recurso de revisión lo fija el artículo 85 en quince días, contados a partir del día siguiente a aquél en que hubiere surtido efectos la notificación de la resolución que se recurra.

d) Previene el artículo 86 que la interposición del recurso administrativo ha de ser por escrito y ante la autoridad que emitió el acto impugnado; pero que será el superior jerárquico quien resolverá sobre el mismo, para lo cual, se ordena cuál es el mínimo de requisitos a observar por dicho escrito:

- Precisar el órgano administrativo al que se dirige.
- El nombre del recurrente, y del tercero perjudicado si lo hubiera, así como el lugar que se señale para efectos de notificaciones.
- El acto que se recurre y fecha en que se le notificó o tuvo conocimiento del mismo.
- Los agravios que se le causan.
- En su caso, copia de la resolución o acto que se impugna y de la notificación correspondiente.
- Incluir las pruebas que se ofrezcan y que tengan relación inmediata y directa con la resolución o acto impugnado, debiendo acompañar las documentales con que cuente, incluidas las que acrediten su personalidad cuando actúen a nombre de otro o de personas morales.

e) Prevé el artículo 87 la suspensión de ejecución del acto impugnado, siempre y cuando al interponer el recuso se solicite expresamente y ésta sea procedente; que de la suspensión no se derive perjuicio alguno al interés social o se contravengan las disposiciones de orden público; que no se ocasionen daños o perjuicios a terceros, a menos que se garanticen éstos para el caso de no obtener resolución favorable; y que tratándose de multas, el recurrente garantice el crédito fiscal en cualesquiera de las formas previstas en el Código Fiscal de la Federación.

La naturaleza jurídica del recurso administrativo queda también de manifiesto por lo que ordena el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que "...la resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto

impugnado, bastará con el examen de dicho punto...(que) la autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución...no se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente...la resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente”.

2.3.- Elementos del recurso administrativo.

Son elementos del Recurso Administrativo⁴³ los siguientes:

1.- Elemento o principio de legalidad: significa que el recurso debe estar legalmente establecido, es decir, debe estar previsto por la Ley, porque sólo a través de los medios de defensa que establezcan las leyes, puede combatirse y eventualmente anularse la eficacia jurídica de un acto administrativo. Si el recurso no está previsto en la Ley, entonces no es posible, formalmente, considerar impugnado el acto administrativo.

2.- Existencia de una Autoridad Competente: en todo ordenamiento que regule la organización y funcionamiento de la Administración Pública, debe estar prevista la existencia de una autoridad competente, facultada para conocer y resolver las impugnaciones hechas por un

⁴³ Acosta Romero, Miguel; TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO; Decimoprimera Edición; Editorial PORRÚA; México, 1993; p. p. 730 y 731

particular quejoso a un acto de autoridad. De nada serviría que el recurso estuviera previsto y contemplado por la Ley, si no existe la autoridad, con competencia para conocer y resolver. La ley que establece el recurso, debe prever y precisar cuál será la autoridad que lo conocerá y debe dotarla de competencia y señalar sus atribuciones.

3.- Existencia de una resolución administrativa: el recurso administrativo tiene su razón de ser en tanto medio de impugnación de una resolución que agravia el interés jurídico del gobernado; esta resolución ha de tener plena vigencia, ser personal y concreta, constar por escrito y ser definitiva.

El carácter de vigente deriva del hecho de que la resolución no haya sido del conocimiento previo del particular; que sea personal y concreta, debe entenderse en el sentido de que debe estar dirigida a una persona determinada, la cual ve afectado su patrimonio jurídico en una situación específica; que conste por escrito es una consecuencia natural de la observancia del artículo 16 constitucional, el cual dispone que todas las resoluciones de la Autoridad Administrativa han de hacerse por escrito en obvio respeto al principio de seguridad jurídica; y que sea definitiva y no de mero trámite, es decir, ha de ser una resolución que resuelva y ponga fin al procedimiento.

2.4.- Formalidades del recurso administrativo.

Previene el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, que toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello; presentarse en las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañada de los anexos que en su caso ésta requiera; y que cuando no existan formas aprobadas, el documento que se presente deberá constar de la

cantidad de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

I.- Constar por escrito.

II.- El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

III.- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

IV.- En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Por su parte, el artículo 122 del mismo ordenamiento dispone que el escrito de interposición del recurso de revocación deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 antes mencionados y señalar además:

I.- La resolución o el acto que se impugna.

II.- Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.

III.- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando el promovente omita alguno de los requisitos antes descritos, la autoridad requerirá a aquél para que dentro del plazo de cinco días cumpla con ese requisito y si dentro de tal plazo no cumple con el señalamiento hecho, la autoridad fiscal desechará el recurso.

Del contenido de los artículos antes citados, podemos inferir que las formalidades a las cuales debe atenerse la interposición del recurso administrativo, deben estar, como lo están, previstas en la Ley. Del estudio de esos artículos y considerando lo que a ese mismo respecto ordenan los numerales 121, 123, 130, 131, y 133 del multicitado ordenamiento, se observa que en materia tributaria, las formalidades a que debe sujetarse el trámite, son:

1.- **Forma escrita:** sólo mediante escrito se puede hacer valer un recurso administrativo, porque así lo dispone la Ley y porque procediendo de esa manera, se garantiza la certeza y la seguridad jurídica de que los términos en que fue planteada la inconformidad se mantendrán inalterables en el curso del procedimiento y ante todas las instancias. Este escrito debe señalar el nombre, razón social o denominación del recurrente; su domicilio fiscal; domicilio para oír notificaciones, en su caso y el nombre de la persona autorizada para oír las; la autoridad a la que se dirige el recurso; el propósito de la promoción; cuál es el acto que se impugna; una relación de los hechos; la expresión sucinta de los agravios; las pruebas que se ofrecen y las pretensiones del quejoso, es decir, los puntos petitorios. Al escrito de referencia deben anexarse los siguientes documentos:

- a).- El documento que acredite la personalidad, es decir, la representación legal cuando se trate de personas morales o se actúe en nombre de otro.
- b).- El documento en el cual consta el acto impugnado.
- c).- La constancia de notificación del acto impugnado.
- d).- Las pruebas documentales que se ofrezcan.

En caso de que alguno o algunos de los documentos indicados no se acompañen con el escrito del recurso, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en el plazo de cinco días los presente, y si no lo hace, se tendrán por no ofrecidas las pruebas, o por no interpuesto el recurso.

2.- Presentación oportuna. El recurso debe interponerse en el plazo legalmente establecido, el cual es de 45 días contados a partir del día siguiente a la fecha en que haya surtido sus efectos la notificación del acto impugnado. Este plazo es improrrogable.

La presentación del recurso debe ser hecha ante la misma autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, con independencia de que sea ella la encargada de estudiar y resolver el asunto.

3.- Ofrecimiento de las pruebas con el escrito mismo del recurso. En virtud de que el Código Fiscal de la Federación no contempla un período probatorio, al presentarse el recurso, deben acompañarse al escrito las pruebas documentales, y en su caso, el dictamen pericial, bajo pena, en caso de no hacerse, de tener por no ofrecidas las pruebas.

4.- Resolución del recurso. Una vez integrado el expediente del recurso con todos los elementos de juicio necesarios, la autoridad encargada de resolverlo debe dictar su resolución.

Dispone en su primera parte el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, que la autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso y que el silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. Pero el recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

La resolución del recurso, ordena el artículo 132 del mismo ordenamiento fiscal, **“...se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto”**.

La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente.

La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente.

2.5.- El recurso administrativo en el Código Fiscal de la Federación.

El Recurso Administrativo en el ámbito fiscal, es un medio de impugnación que con el carácter de recurso establece el Código Fiscal de la Federación a favor del gobernado. Este medio de impugnación puede darse en dos fases: en la administrativa entre las propias autoridades, y en el juicio contencioso-administrativo. El primero se caracteriza por ser una pretensión que se deduce ante un órgano administrativo por un particular que esté

legitimado para ello, con el fin de obtener la revocación o modificación de un acto administrativo, dictado por ese mismo órgano, por un inferior jerárquico, por razones de falta de legalidad o de oportunidad del acto recurrido. En un Estado de derecho es imprescindible la existencia de controles sobre la autoridad administrativa, en términos tales que se garantice la congruencia entre sus actos y las leyes que los rigen, a fin de asegurar a los particulares la salvaguarda de sus intereses, los cuales pueden resultar lesionados por las violaciones cometidas por aquéllas.

Señala a este respecto la doctrina⁴⁴, que el derecho de los particulares a la legalidad de los actos de la administración, consiste en la facultad del gobernado de exigir a la Administración que sujete su conducta al contenido de las normas expedidas con anterioridad y aplicables exprofeso al caso concreto; esto significa que los actos que realice la Autoridad Administrativa deben ser verificados por los órganos competentes previamente establecidos, de acuerdo con las formalidades legales, con el contenido que las leyes señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen. De lo anteriormente expuesto se infiere que el derecho a la legalidad se descompone en una serie de derechos que podemos resumir en los siguientes rubros:

- a) el derecho a la competencia;
- b) el derecho a la forma;
- c) el derecho al motivo;
- d) el derecho al objeto; y
- e) el derecho al fin prescrito por la ley.

A este mismo propósito, prevé la doctrina que cualquier alteración indebida de alguno o algunos de estos derechos, debe encontrar en la legislación medios eficaces para su reivindicación.

Son precisamente estos medios de defensa que se hacen valer ante la Autoridad Administrativa y que genéricamente se denominan "recursos administrativos", los que permiten ejercer un control de la legalidad

⁴⁴ Idem; p. p. 742 y 743

y permiten, al mismo tiempo, el restablecimiento de esa legalidad cuando ha sufrido alguna alteración indebida.

Según dejamos asentado ya en líneas anteriores, es improcedente acudir ante los organismos jurisdiccionales si en el orden administrativo existe algún medio de defensa que permita al administrado obtener la anulación del acto administrativo que le agravia: específicamente en el ámbito fiscal, el artículo 202 del Código Fiscal de la Federación establece en su fracción VI que:

“...es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

VI.- Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa.

De manera semejante, la Ley de Amparo prescribe en su artículo 73, fracción XV, lo siguiente:

“...El juicio de amparo es improcedente:

XV. contra actos de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, que deban ser revisados de oficio, conforme a las leyes que los rijan, o proceda contra ellos algún recurso, juicio o medio de defensa legal por virtud del cual puedan ser modificados, revocados o nulificados, siempre que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos mediante la interposición del recurso o medio de defensa legal que haga valer el agraviado, sin exigir mayores requisitos que los que la presente ley consigna para conceder la suspensión definitiva, independientemente de que el acto en sí mismo considerado sea o no susceptible de ser suspendido de acuerdo con esta ley”.

No existe obligación de agotar tales recursos o medios de defensa, si el acto reclamado carece de fundamentación.

Expresado en otros términos, podemos decir que la importancia del recurso administrativo deriva del hecho consistente en que permite a la Administración revisar sus actos a instancias y por iniciativa del particular cuando éste considera agraviado su interés jurídico por una resolución que presume ilegal; y si resulta fundada la inconformidad puede modificarlo o nulificarlo a fin de restablecer sin mayores dilaciones la legalidad en el ejercicio de la función administrativa.

Cuando el particular acude al procedimiento de agotar el recurso administrativo, debe formular los alegatos jurídicos que demuestren la ilegalidad del acto impugnado, ofrecer las pruebas pertinentes y exponer los agravios que causa a aquél, ya que el recurso administrativo es una auténtica oportunidad de pedir justicia y de lograr el restablecimiento de la legalidad en los actos de la Administración, más aún si consideramos la eventualidad de que el gobernado deba acudir al juicio de amparo, porque en tal supuesto no podrá corregirse ninguno de los defectos que haya habido en el ofrecimiento y rendición de pruebas, ya que el órgano jurisdiccional juzgará la resolución impugnada con los mismos elementos que tuvo a su alcance la autoridad administrativa para emitir la resolución.

Con relativa frecuencia el particular cae en el vicio de pretender crear recursos administrativos donde legalmente no existen, situación que se dá a partir del abuso en que se incurre al invocar el derecho de petición consagrado en el artículo 8º de la Constitución Federal. A efecto de evitar tal hipótesis, el particular debe considerar a este respecto lo que prescribe el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación el cual previene que el recurso procederá contra:

- I) Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:
 - a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

c) Dicten las autoridades aduaneras

d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

II) Los actos de autoridades fiscales federales que:

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que estos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

d) Determine el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.

Por cuanto concierne a la autoridad que dicte la resolución, el artículo 132 del mismo Código la constriñe a desempeñarse en los siguientes términos: “La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.

“La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

“No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente.

“La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente.”

Finalmente, parece pertinente destacar los casos en que los recursos en materia fiscal resultan improcedentes, situaciones que están previstas en el artículo 124 del Código multicitado; el cual dispone lo siguiente:

“Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

- I) Que no afecten el interés jurídico del recurrente.
- II) Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias.
- III) Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- IV) Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquéllos contra los que se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

V) Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

VI En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto en la fracción II del artículo 129 de este Código.

VII Si son revocados los actos por la autoridad.”

Para una visión panorámica del procedimiento administrativo en el ámbito fiscal, debemos remitirnos al Título V del Código Fiscal de la Federación, el cual engloba en el Capítulo I toda la normatividad concerniente al Recurso Administrativo; el Capítulo II regula las Notificaciones y la Garantía del Interés Fiscal y el Capítulo III norma el Procedimiento Administrativo de Ejecución. En el marco del Capítulo I la Sección I está destinada a la regulación del Recurso de Revocación, que es, precisamente el motivo central del presente trabajo; la Sección II se enfoca a la Impugnación de las Notificaciones y la Sección III cumple con la regulación del Trámite y Resolución del Recurso.

3.- Inconstitucionalidad en el recurso administrativo en el Código Fiscal de la Federación (Artículo 131).

3.1.- El marco constitucional.

La autodeterminación de un pueblo se expresa y manifiesta en la existencia de un orden jurídico, que excluye, por definición, la idea de arbitrariedad; este orden jurídico se resume, concentra y condensa en una Constitución jurídico-positiva, la cual contiene un conjunto de normas de derecho básicas, que son, a su vez, fuente formal del derecho; esencia del orden político; fuente de la que van a manar las normas que determinan la estructura y actividad del Estado y las que determinan la conducta de los hombres. Esta Constitución dá origen al Estado y es el elemento normativo en que trascienden las potestades de autodeterminación y autolimitación de la soberanía popular.

El orden jurídico de un Estado comprende un régimen normativo que se clasifica en dos categorías de disposiciones de derecho:

- a) las constitucionales que forman la Constitución en sentido jurídico-positivo.
- b) Las secundarias, emanadas de aquélla, que a su vez se subdividen en varios cuerpos legales de índole diversa: sustantivas, orgánicas, adjetivas, federales, locales, etc.

Es la Constitución el ordenamiento jurídico positivo que dá vigencia y actualiza las facultades de autodeterminación y autolimitación de la soberanía popular, por lo que se le dá también el nombre de LEY FUNDAMENTAL, pues en ella se basan la calificación, organización y funcionamiento del gobierno del Estado, además de que también en ella se establecen las normas que encausan el poder soberano, consignando en primer

término, derechos públicos subjetivos que el gobernado puede oponer al poder público estatal, y, en segundo, competencias expresas y determinadas, como condición sine qua non de la actuación de los órganos de gobierno.

Siendo la Constitución la LEY FUNDAMENTAL, es al mismo tiempo la LEY SUPREMA DEL ESTADO. Supremacía y fundamentalidad son dos conceptos indisolublemente ligados que expresan dos cualidades concurrentes y comunes a toda Constitución jurídico-positiva: que la Constitución es suprema por ser fundamental, y viceversa, es fundamental por ser suprema.

Señala el tratadista Ignacio Burgoa a este mismo propósito lo siguiente: “El principio de supremacía constitucional descansa en sólidas consideraciones lógico-jurídicas. En efecto, atendiendo a que la Constitución es la expresión normativa de las decisiones fundamentales de carácter político, social, económico, cultural y religioso, así como la base misma de la estructura jurídica del Estado que sobre éstas se organiza, debe autopreservarse frente a la actuación toda de los órganos estatales que ella misma crea -órganos primarios- o de los órganos derivados. Dicha autopreservación reside primordialmente en el mencionado principio, según el cual se adjetiva el ordenamiento constitucional como “ley suprema” o “lex legum”, es decir, “ley de leyes”. Obviamente la supremacía de la Constitución implica que ésta sea el ordenamiento cúspide de todo el derecho positivo del Estado, situación que la convierte en el “índice de validez formal” de todas las leyes secundarias u ordinarias que forman el sistema jurídico estatal, en cuanto que ninguna de ellas debe oponerse, violar o simplemente apartarse de las disposiciones constitucionales. Por ende, si esta oposición, violación o dicho apartamiento se registran, la ley que provoque estos fenómenos carece de “validez formal”, siendo susceptible de declararse “nula”, “inválida”, “inoperante” o ineficaz por la vía jurisdiccional o política que cada orden constitucional concreto y específico establezca”.⁴⁵

⁴⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio; “DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO”; Novena Edición; Editorial PORRÚA, S. A.; México 1994; p. 359

El principio de supremacía constitucional mexicana está consagrado en el artículo 133 de nuestra Ley Suprema, el cual textualmente dispone:

“ Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”.

La hegemonía del derecho fundamental interno de México, es decir, la hegemonía de la Constitución, se corrobora con lo que establece su artículo 15, en el sentido de que no son autorizables o concertables tales convenios o tratados, si en éstos se alteran las garantías y los derechos establecidos constitucionalmente para el hombre y el ciudadano, lo cual confirma el proverbio que proclama que “sobre la Constitución nada ni nadie”.

El principio de supremacía constitucional implica que la Constitución tiene en todo caso preferencia aplicativa sobre cualquier disposición secundaria que la contraríe; principio que tiene eficacia y validez absoluta por todo cuanto atañe a las leyes no constitucionales.

Es en este marco contextual y conceptual de supremacía, imperio e inviolabilidad de la Constitución, que requerimos ubicar el “recurso de revocación” contemplado por la legislación fiscal federal.

3.1.1. El artículo 8° Constitucional.

El artículo 8° constitucional consagra una garantía específica de libertad, conocida con el nombre genérico de "DERECHO DE PETICIÓN", el cual ha quedado consignado literalmente en los siguientes términos en el texto constitucional:

Artículo 8°: Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la república.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Sostiene el destacado tratadista, especialista en Derecho Constitucional y profesor emérito de la U. N. A. M., Ignacio Burgoa Orihuela, a propósito del artículo 8° constitucional, lo siguiente:

“ La existencia de este derecho como garantía individual es la consecuencia de una exigencia jurídica y social en un régimen de legalidad. En efecto, sociológica e históricamente el derecho de petición se revela como la exclusión o negación de la llamada *vindicta privada*, en cuyo régimen a cada cual le era dable hacerse justicia por su propia mano. Cuando se estima que la tolerancia al hecho de que cualquier persona, al sentirse vulnerada en sus derechos, pudiera ella misma, sin la intervención de autoridad alguna, reclamar

esa vulneración exigiendo por su cuenta el respeto a su esfera jurídica y el cumplimiento de los compromisos u obligaciones contraídos a su favor. significaba un principio de caos y desorden en la vida social, el poder público se investió con la facultad de ser el garante del orden jurídico, manifestada en actos de autoridad. los que, con el auxilio de la fuerza material, en casos necesarios, harían efectivo el imperio del Derecho”⁴⁶.

Con el avance de la civilización, el régimen de venganza privada tuvo que ceder el paso al régimen de autoridad en la solución de los conflictos y contiendas surgidos entre los miembros del grupo social. A partir de esta fase del desarrollo social, el individuo que veía agraviados sus derechos o intereses particulares por cualquier causa, dejó de ejercer directamente represalias contra aquél o aquéllos a quienes consideraba como autores de tal agravio, menoscabo o afrenta. A partir de la instauración de la autoridad, como representante del poder público, el individuo o grupo social agraviado recurrió a la intervención de ésta, en tanto representante y miembro del gobierno de la sociedad a que pertenecía, para que por conducto de ella se resolviera el conflicto suscitado.

Agrega además Burgoa Orihuela que, “...fue así como el individuo tuvo potestad de ocurrir a la autoridad para que ésta, en ejercicio del poder soberano social, obligara al incumplidor o al delincuente a realizar, en beneficio del ocurrente, las prestaciones omitidas o violadas o a reparar el daño producido y purgar una pena, respectivamente. Esa mera potestad de solicitar la actuación autoritaria, a poco se convirtió en una terminante prohibición para el ofendido en general, en el sentido de que no debía hacerse justicia por su propia mano; y más tarde en una obligación pública individual (empleando la terminología de Duguit), tal como se contiene en el artículo 17 de nuestra Constitución, con el correlativo derecho de pedir o solicitar la actuación de los órganos del Estado (art. 8 constitucional)”⁴⁷.

⁴⁶ Burgoa Orihuela, Ignacio. LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES; Vigésimosegunda Edición; Editorial PORRÚA, S. A.; México 1994; p. 376

⁴⁷ Idem; p. 376

El derecho de petición no existía en la fase del desarrollo social en el que la vindicta privada era la forma de resolver los conflictos surgidos en el seno del grupo social; cada individuo se hacía justicia por su propia mano; al entrar en decadencia tal sistema por virtud del mismo desarrollo social, el gobernado se vio obligado a recurrir a las entidades públicas con el fin de solicitar su intervención en el caso particular a que su instancia se contraía. En su origen y en el principio, las autoridades no estaban obligadas a dictar necesariamente una resolución a la petición que se les elevaba; esta obligación pública surge hasta que se instituye el derecho de petición como contenido de una garantía individual, es decir, de una relación jurídica entre el gobernado por un lado y el Estado y sus autoridades por el otro.

En nuestro país, el derecho de petición quedó plasmado desde la Constitución de Apatzingán; hecho histórico que se consignó en el artículo 37 del mencionado ordenamiento, el cual dispuso: "A ningún ciudadano debe coartarse la libertad de reclamar sus derechos ante los funcionarios de la autoridad pública".

La Constitución de 1857 corroboró en su artículo 8º el multicitado derecho.

El derecho de petición es, por definición y necesidad, contrario y opuesto al de venganza privada; es la potestad que tiene el individuo de acudir a la autoridad, más específicamente a las autoridades del Estado con el fin de que éstas intervengan para hacer cumplir la ley en su beneficio o para obligar a su contraparte a cumplir con los compromisos, que se reconocen válidos, porque se contrajeron en condiciones válidamente verificables.

El derecho de petición, se deriva como derecho subjetivo público individual de la garantía respectiva consagrada en el artículo 8º de la ley fundamental. En tal virtud, el gobernado tiene la facultad de ocurrir a cualquier autoridad, formulando una solicitud o instancia escritas de cualquier

indole, la cual adopta, específicamente, el carácter de simple petición administrativa, acción, recurso, etc.. En virtud de la relación jurídica consignada en el artículo 8° constitucional, el Estado y sus autoridades (funcionarios y empleados) tienen como obligación la ejecución o cumplimiento positivos de un hacer, consistente en dictar un acuerdo escrito a la solicitud que el gobernado les eleve. Dicho acuerdo no es sino el parecer que emite el órgano estatal sobre la petición formulada, sin que ello implique que necesariamente deba resolver de conformidad con los términos de la solicitud, circunstancia que ha sido corroborada por la jurisprudencia de la Suprema Corte, la cual asienta que **“...las garantías del artículo 8° constitucional tienden a asegurar un proveído sobre lo que se pide y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido”**⁴⁸.

De lo anteriormente expuesto se desprende que, una autoridad cumple con la obligación que le impone el mencionado precepto de la Ley Fundamental, al dictar un acuerdo, expresado por escrito, respecto de la solicitud que se le haya elevado, independientemente del sentido y términos en que esté concebido. Claro está que en un régimen de derecho, como lo es el nuestro, toda resolución de cualquier autoridad debe estar pronunciada conforme a la ley y, principalmente, de acuerdo con la Constitución, por lo que si la petición está fundada legal y constitucionalmente, debe ser obsequiada en cuanto a su contenido. No obstante, en caso de que el acuerdo que recaiga a una instancia sea notoriamente ilegal o no esté fundado en la ley, la autoridad que lo dicta no viola el artículo 8° constitucional, puesto que éste exige simplemente que exista una resolución y no que deba ser dictada legalmente, teniendo el perjudicado expeditos sus derechos de impugnarla como corresponda. Así, incluso, lo ha considerado la jurisprudencia de la Suprema Corte al establecer que: **“La garantía que otorga el artículo 8° constitucional no consiste en que las peticiones se tramiten y resuelvan sin**

⁴⁸ Apéndice al tomo CXVIII, tesis 766. Tesis 187 de la compilación 1917-1965 y 466 del Apéndice 1975, Segunda Sala. Tesis 212 del Apéndice 1985, Materia General.

las formalidades y requisitos que establecen las leyes relativas; pero sí impone a las autoridades la obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, esté bien o mal formulada, un acuerdo también escrito, que deba hacerse saber en breve término al peticionario”⁴⁹.

De esta tesis jurisprudencial se concluye que, aún cuando toda autoridad estatal, dentro de un régimen de derecho, debe observar el principio de legalidad, la violación de éste al pronunciar un acuerdo escrito, no entraña la contravención del citado precepto constitucional, que sólo impone como obligación el dictado de dicho acuerdo, con independencia del sentido favorable o desfavorable en su contenido al peticionario.

La Corte ha estimado, en su jurisprudencia, que la disposición constitucional contenida en el artículo 8º, se infringe si transcurren cuatro meses desde que la autoridad haya recibido la petición escrita del gobernado sin que se hubiese contestado⁵⁰. Ahora bien, ese lapso no debe entenderse como invariable, es decir, aplicable en todo caso, pues la misma Suprema Corte ha considerado que el “breve término” a que el mencionado precepto constitucional alude, debe ser “...aquél en que racionalmente pueda conocerse una petición y acordarse”⁵¹.

En diversas ejecutorias, nuestro más alto tribunal ha consignado la variabilidad de la duración cronológica del concepto “breve término”, ya que en algunos casos ha estimado que éste puede consistir en cinco días y en otro en diez días.

⁴⁹ Idem, tesis 768. Idem, tesis 189. Idem, tesis 465, respectivamente

⁵⁰ Idem, tesis 767. Idem, tesis 188. Idem, tesis 470, respectivamente. Tesis 214 del Apéndice 1985, Materia General.

⁵¹ Amparo en revisión 3609/1957.- Genaro Sandi Cervantes. Boletín de Información Judicial, 1958 núm. 6162 e Informe de 1966, Segunda Sala, pág. 135.

La diversidad de situaciones y la variedad de hipótesis legales en torno a las cuales puede versar la amplitud interpretativa del precepto constitucional, hacen prácticamente imposible uniformar y unificar el término en una cantidad precisa y exacta de días, o sea, que tal extensión debe ser aquella en que "racionalmente deba conocerse una petición y acordarse", debiendo agregar que el funcionario a quien tal petición se dirija incurre en responsabilidad oficial si no dá contestación escrita a la misma dentro del plazo de un mes⁵²

El órgano del Estado al que se dirija la petición escrita, tiene la obligación, no solamente de pronunciar un acuerdo escrito, sino además, de hacerlo del conocimiento del solicitante, según lo ha estimado también la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁵³

3.1.2.- El Artículo 73 Constitucional, fracciones VII, XXIX, XXIX-H y XXX.

Como parte del marco de referencia constitucional en el que me propongo encuadrar y enfocar el contenido esencial del presente trabajo, resulta pertinente la remisión a los preceptos contenidos en diferentes fracciones del artículo 73 de nuestra Ley de Leyes, particularmente a aquéllos que dan origen a las facultades tributarias de la autoridad hacendaria. Ninguna atribución que no esté contenida expresamente en la Constitución, puede ser asumida por autoridad alguna y a la inversa: toda disposición, mandato o encomienda expresamente plasmados en el texto constitucional, debe ser cumplido rigurosa, exacta y fielmente por la autoridad pública a la cual compete la observancia del precepto.

⁵² Artículo 18 fracción XXXVI de la Ley de Responsabilidades de febrero de 1940

⁵³ Amparo en revisión 721/1957.- Virginia Villalobos Vázquez.- Boletín de Información Judicial, 1957, núm. 5109

La fracción VII del artículo 73 Constitucional, faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Y el Congreso de la Unión, en uso de las facultades que la propia Constitución le otorga y asigna, las cuales están contenidas en la Sección III del Capítulo II del Título III (artículos 73 a 77) constitucionales, legisla en torno a las contribuciones a que se refiere la fracción IV del artículo 31 de la misma Constitución.

El cumplimiento de los fines del Estado, todos ellos relacionados con el desarrollo económico, social, cultural, etc. de la población del país, requiere de medios, es decir, de recursos materiales con los cuales dar respuesta a las diferentes necesidades, todas ellas relacionadas con los mencionados fines. Así por ejemplo, el sostenimiento de todo el sistema educativo nacional, que incluye sueldos y salarios de todos los empleados, desde los docentes, incluyendo a los investigadores, hasta los administrativos y manuales, así como la construcción de escuelas, centros de investigación, oficinas administrativas, etc., requiere de cuantiosos recursos cuya fuente no puede ser otra que las contribuciones, mejor conocidas con el nombre genérico de impuestos.

La imposición de contribuciones, por otra parte, debe hacerse atendiendo a criterios de generalidad, obligatoriedad, proporcionalidad y equidad, condiciones todas ellas que debe atender el legislador durante el proceso de creación de la ley; en términos tales que se logre la divisa de propiciar que aporten más quienes perciben mayores ingresos, cuidando al mismo tiempo que todas las personas físicas y morales contribuyan a los gastos del Estado.

Dispone textualmente la fracción VII del artículo 73 a la que nos estamos refiriendo, que **el Congreso tiene facultad para "...imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto"**. Del texto anterior inferimos que se trata del presupuesto anual que elabora el gobierno federal y

aprueba el Congreso de la Unión. Se trata del conjunto de ingresos y egresos del aparato del Estado, necesarios e indispensables para asegurar el funcionamiento de todos los órganos estatales y al propio tiempo garantizar el cumplimiento de los fines del mismo Estado.

La fracción XXIX del mismo artículo 73 constitucional, dispone que es prerrogativa del Congreso de la Unión establecer contribuciones en los siguientes rubros:

- 1 Sobre el comercio exterior.
- 2 Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27.
- 3 Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4 Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5 Especiales sobre:
 - a Energía eléctrica.
 - b Producción y consumo de tabacos labrados.
 - c Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - d Cerillos y fósforos.

- e Aguamiel y productos de su fermentación.
- f Explotación forestal, y
- g Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.

Aquí estamos, evidentemente, en presencia de otro tipo de contribuciones, referidas éstas a rubros específicos de la producción y el consumo; y el Congreso de la Unión, en uso de sus facultades y prerrogativas, regula, mediante leyes emitidas exprefeso, cada una de las actividades ennumeradas en la fracción XXIX del precepto en mención.

La fracción XXIX-H faculta al Congreso de la Unión **“...para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones”**.

Se conoce como tribunales de lo contencioso administrativo, a aquellos órganos del Estado, con facultades jurisdiccionales, ante cuya autoridad se dirimen controversias que se originan en el ámbito de la Administración Pública entre particulares y alguna autoridad al servicio de ésta. Lo anterior, a su vez, se deriva del mismo término “contencioso

administrativo", por el cual entendemos el procedimiento que se sigue ante un tribunal u organismo jurisdiccional, situado dentro del Poder Ejecutivo o del Judicial, con el objeto de resolver de manera imparcial las controversias entre los particulares y la Administración Pública.

El sistema actual del contencioso administrativo de nuestro país, se inició con la creación del Tribunal Fiscal de la Federación por Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936, que introdujo un organismo jurisdiccional dentro de la esfera formal de la administración, para dirimir las controversias entre la misma administración, y los causantes; en sus comienzos, estrictamente en materia tributaria federal, y con el carácter de órgano de jurisdicción delegada, es decir, que dictaba sus fallos a nombre del gobierno federal.

La constitucionalidad del citado Tribunal Fiscal fue severamente cuestionado en sus inicios; sin embargo, al ser elevado a rango constitucional con la reforma del artículo 104 en su fracción I de fecha 30 de diciembre de 1946, las discusiones cesaron y terminó por adquirir carta de naturalización un tribunal que forma parte del Poder Ejecutivo y es ajeno al Poder Judicial.

De acuerdo con el sistema actualmente en vigor en nuestro país, el contencioso administrativo puede dividirse en dos grandes sectores:

- a) Los actos y resoluciones de la Administración Pública, tanto federal como local, pueden impugnarse ante tribunales administrativos especializados y excepcionalmente ante los jueces ordinarios.
- b) Los restantes actos y resoluciones, al no admitir su impugnación ante estos tribunales, deben combatirse a través del Juicio de Amparo de manera inmediata.

Funcionan en nuestro ordenamiento mexicano varios tribunales administrativos para dar atención a la primera categoría, entre los

cuales destaca el Tribunal Fiscal de la Federación, el cual funciona en Salas Regionales y una Sala Superior ante el cual pueden impugnarse no sólo las resoluciones definitivas de las autoridades tributarias de carácter federal con ámbito nacional, sino también aquéllas que nieguen o reduzcan pensiones civiles o militares a cargo del erario federal o el de las instituciones respectivas de seguridad social; las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Federal Centralizada; y las que constituyan responsabilidades contra funcionarios o empleados de la federación por actos que no sean delictuosos.

La fracción XXX del mismo artículo 73 de nuestra Ley Suprema, otorga facultades al Congreso "...para expedir todas las leyes que sean necesarias, a efecto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.

De la lectura del precepto anterior se desprende con absoluta claridad que el propio Congreso requiere tener normado y acotado su quehacer legislativo; dicho de otra manera: se hacen necesarias ciertas reglas para poder producir reglas, ya que tal es su función (del Congreso). Podríamos adicionalmente establecer una analogía para mejor comprender la naturaleza y fines del contenido de la fracción constitucional que nos ocupa: el productor que produce herramientas requiere necesariamente de sus propias herramientas para poder producir las primeras. Sin herramienta difícilmente se podrá producir otra herramienta.

3.2.- Las “Garantías Individuales”

Todo ser humano, no importa su condición social, dá una orientación , un sentido y una razón de ser a su vida; y para poder conseguirlo, requiere de condiciones mínimas, indispensables, una de las cuales es la libertad. La existencia de la libertad como requisito **sine qua non** es consustancial a la naturaleza humana y es elemento esencial e imprescindible para que el hombre alcance sus fines; una segunda y no menos importante condición, necesaria para la realización teleológica del ser humano, es la convivencia con sus semejantes, es decir, su ser social. La vida social del ser humano es siempre una constante interrelación con los demás individuos miembros del grupo social. Y para que esta vida en común sea posible y pueda desarrollarse en un marco de orden y armonía, es indispensable la existencia de reglas de comportamiento obligatorio, reglas que regulen, encaucen y dirijan esa vida en común; hace falta el Derecho; entendiendo por tal, al conjunto de normas con características de bilateralidad, obligatoriedad, coercibilidad y por supuesto, imperativas. Sin las reglas de convivencia aportadas por el Derecho, la vida social sería inimaginable, no podría desarrollarse.

Pero aún existiendo ese conjunto de normas o reglas de comportamiento, la vida social no estaría aún garantizada si no existiera un poder superior a la voluntad de cada individuo, de forma tal que la aplicación de tales normas no quede supeditada al arbitrio de éste, es decir, del individuo. Ese poder, que recibe el nombre de autoridad, radica en la comunidad social misma y es ejercido por entidades creadas ex profeso, a las cuales se les ha conferido esa facultad expresamente.

La forma actual de organización de la sociedad humana, es el Estado y una de sus variadas funciones consiste en ejercer ese poder como

ente soberano: pues bien, como forma en que se organiza un pueblo, aquél (el Estado) adquiere sustantividad propia al revestirse con una personalidad jurídica y política sui géneris, se convierte en titular del poder soberano. Pero esta soberanía no es ilimitada, sino que está sujeta a restricciones que obedecen a su propia naturaleza. La autolimitación es una de las capacidades propias de la soberanía del Estado, e implica una restricción a su actividad: esta restricción es introducida por el orden jurídico. Y como el Estado no tiene sustantividad psicofísica, necesariamente debe actuar mediante representantes o agentes que se llaman "autoridades", las cuales son previstas y establecidas por la misma norma jurídica y cuyo conjunto integra el "gobierno estatal". Las autoridades, en tanto representantes del Estado, son los órganos de desempeño de su actividad, no obran, por tanto, de "motu proprio", sino en representación del Estado como persona jurídica y del pueblo como realidad social: en consecuencia, ninguna autoridad es depositaria o titular del poder soberano. Pues bien, si es el propio Estado el que se autolimita en cuanto al poder que le es inherente para cumplir sus fines, es de claridad meridiana que esta autolimitación se proyecta en restricciones jurídicas impuestas a la actividad de las autoridades estatales. Tales restricciones y acotamientos a las funciones de las autoridades estatales, tienen como fin último evitar el uso y ejercicio abusivo del poder del Estado en contra del gobernado. La autolimitación que el propio Estado se impone, busca dar garantías de legalidad al gobernado. Estas garantías son conocidas con el nombre genérico de "garantías individuales".

Sostiene el tratadista Ignacio Burgoa Orihuela, que las garantías individuales debieran llamarse con mejor denominación "garantías del gobernado", porque "...denotan esencialmente el principio de seguridad jurídica inherente a todo régimen democrático. Dicho principio no es sino el de juridicidad que implica la obligación ineludible de todas las autoridades del Estado en el sentido de someter sus actos al Derecho. Siguiendo esta idea, puede afirmarse que las invocadas garantías son la expresión fundamental y suprema de los dos principios aludidos, sin cuya consagración se propicia y estimula la entronización de la autocracia, de la dictadura o de la tiranía. No es posible, en efecto, concebir siquiera ningún sistema jurídico sin la seguridad que entrañan las garantías en favor de todo gobernado, por lo que su institución

es el elemento indispensable para implantar y mantener el orden jurídico en cualquier país, con prescindencia de la estructura socioeconómica y política que cada uno de los pueblos del orbe adopte.. La abolición o la no consagración de las mencionadas garantías significaría la destrucción de todo el Derecho, fenómenos que, a su vez, atentan contra la libertad y la justicia, como aspiraciones permanentes de todas las naciones del mundo”⁵⁴.

El Derecho de Petición, consagrado en el artículo 8° constitucional, es una de las garantías individuales, o para decirlo con el Maestro Burgoa, es una de las garantías del gobernado, que otorga a éste la facultad de ocurrir ante cualquier autoridad para formular una solicitud o instancia escritas de cualquier índole; solicitud o petición que adopta, inicialmente, el carácter de simple petición administrativa, acción o recurso, sobre la cual debe recaer, obligatoriamente, un acuerdo escrito de la autoridad a la cual va dirigida, sea cual fuere el sentido en que se conteste. La autoridad viola esta garantía individual cuando guarda silencio y no contesta a la solicitud escrita del gobernado.

3.3.- El artículo 131 del Código Fiscal de la Federación.

Dispone textualmente el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, lo siguiente:

“La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado”

⁵⁴ Burgoa Orihuela, Ignacio; “LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES”; Obra Citada; p. 161.

“El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.”

Es sin lugar a dudas contrastante el contenido de la segunda parte del primer párrafo del artículo transcrito, con el espíritu, la letra y la intención de la garantía individual consagrada en el artículo 8º constitucional, cuyo mandato es inequívoco, según lo dejamos asentado ya, en cuanto a la obligación que tiene la autoridad, no sólo de dictar el acuerdo escrito, sino además, y en correspondencia con la jurisprudencia de la Suprema Corte, de hacerlo del conocimiento del peticionario.

Si analizamos de cerca, párrafo a párrafo el contenido literal del texto del artículo 131 en referencia, podremos observar que en la primera parte de su primer párrafo, la redacción y la sustancia son intachables, porque están acordes con el texto del artículo 8º constitucional y porque ordena a la autoridad, sin taxativas a dictar resolución, es decir, a dictar el acuerdo escrito al que tiene derecho el peticionario, y además, a hacerla de su conocimiento, o lo que es lo mismo, a notificar al recurrente en un término perentorio, precisamente de tres meses; término que ha de contarse a partir de una fecha también precisa: la fecha de interposición del recurso. Considerando este plazo en relación con lo dispuesto por el cuarto párrafo del artículo 12 del mismo Código Fiscal, para el gobernado cabría esperar la repuesta, sea cual fuere su sentido “...el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que ...interpuso el recurso...y cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario”.

En esta primera parte del primer párrafo del artículo 131, no hay discordancia alguna con lo que preceptúa nuestra Ley Suprema; antes bien, existe plena coherencia y congruencia con la letra y el espíritu de ésta. Hasta aquí hay concordancia plena: **La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de la interposición del recurso.**

La segunda parte del mismo primer párrafo, introduce el elemento de discusión, al proponer que **“...El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado”**. Y la discusión se origina no tanto porque se confirme el acto, pues tal confirmación es una de las diversas posibilidades o destinos de un “recurso de revocación”: que se modifique, que se revoque o que se confirme; lo realmente discutible es que la autoridad guarde silencio, ya que la Constitución no la autoriza a hacerlo; más aún, no sólo no la autoriza a callar, es decir, a guardar silencio, sino que explícitamente le ordena acordar por escrito y notificar tal acuerdo “...en breve término al peticionario”.

Es precisamente en esta parte del artículo 131 del Código Fiscal, en donde se introduce el elemento de inconstitucionalidad que en este trabajo de tesis estamos combatiendo: **“...El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado”**. Pues bien, si la impugnación del acto no prosperó y finalmente le fue confirmado al recurrente... que se le notifique!. Que no guarde silencio la autoridad; que no atropelle con tal flagrancia el derecho de petición.

3.4.- El silencio de la autoridad y el artículo 37

Dispone el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación literalmente, lo siguiente:

“Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e imponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte”.

“Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido”.

Estamos aquí, en presencia del concepto al que genéricamente se denomina “negativa ficta”, que consiste en el sentido de la respuesta que la ley presume ha recaído a una solicitud, petición o instancia formulada por escrito, por persona interesada, cuando la autoridad no la contesta ni resuelve en un determinado período.

El objeto de esta figura, de acuerdo con una corriente de la doctrina, es evitar que el peticionario se vea afectado en su esfera jurídica ante el silencio de la autoridad que legalmente debe emitir la resolución correspondiente; de suerte que no sea indefinida la conducta de abstención asumida por la autoridad, sino que al transcurrir cierto tiempo desde la fecha de presentación de la solicitud, petición o instancia, el legislador ha considerado que esa actitud pasiva del órgano estatal, hace presumir que su decisión es en sentido negativo para el peticionario.

Según se desprende del artículo 37 líneas arriba transcrito, se establece un plazo de tres meses, dentro de los cuales la autoridad debe notificar al interesado la resolución que haya dictado a la petición formulada; y si no lo hace, podrá considerarse que la autoridad resolvió negativamente, para efecto de intentar los medios de defensa procedentes.

La propia disposición aclara y previene que ese plazo de tres meses no ,empezará a correr cuando la autoridad requiera al promovente para que cumpla con requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver su solicitud; sino hasta que ese requerimiento haya sido cumplido. Aunque el artículo 37 no lo precisa; el sentido común y el buen juicio, autorizan a interpretar esta excepción (el diferimiento del cómputo del plazo) en el sentido de que, el requerimiento haya sido hecho y notificado al interesado mucho antes de que transcurrieran los tres meses que se cuentan a

partir de la presentación de la solicitud: ya que sostener una posición en contrario anularía la buena intención del legislador, la cual consiste en evitar que la actitud pasiva de la autoridad afecte al peticionario.

El mismo artículo 37 previene a favor del interesado el derecho de interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior al plazo transcurrido de tres meses, siempre y cuando la autoridad no haya dictado (y tampoco notificado) la resolución.

La creación de este derecho, tiene su razón de ser, en la necesidad de que el interesado pueda, **ad libitum**, impugnar esa resolución que la ley presume recaída en contra de sus pretensiones y, de esa manera, se obligue a la autoridad a que en la contestación le dé a conocer los fundamentos de hecho y de derecho en que apoye la resolución **negativa ficta**, esto, en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 215 del propio Código Fiscal, que en su segundo párrafo ordena que "...En caso de resolución negativa ficta, la autoridad expresará los hechos y el derecho en que se apoye la misma".

Al conocer los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoyó la autoridad para optar por la negativa ficta, el interesado tiene oportunidad de objetarlos y de aportar probanzas que acrediten la razón que le asiste, para que así, el tribunal encargado de resolver, analice y declare si es válida o anulable la resolución negativa ficta impugnada.

3.5.- Intereses jurídicos lesionados por la resolución negativa ficta.

La institución de la negativa ficta, conforme a lo establecido por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, consiste en que transcurrido el plazo que la ley concede a una autoridad para resolver una petición formulada por un particular aquélla no la hace. Por disposición de la propia ley se entiende que ha emitido resolución en sentido adverso a los

intereses del particular, generándose el derecho del interesado para impugnar la resolución negativa mediante el juicio anulatorio.

La resolución negativa ficta es una ficción legal que nace del silencio de la autoridad administrativa, tiene como fin, constituirse en el elemento de acción, que al ser ejercitado, permite al actor iniciar el juicio de nulidad, en substitución del acto expreso al que constitucionalmente está obligada dicha autoridad; por tanto, el silencio negativo constituye para el particular el acto a impugnar, porque encuentra en tal silencio una verdadera resolución administrativa, que expresa la voluntad de la autoridad que la emite; resolución que carece de los requisitos constitucionales de fundamento y motivación que obligatoriamente debe contener.

Hablar del silencio administrativo es hacer referencia a aquella doctrina según la cual, el legislador le da un valor concreto a la inactividad, inercia o pasividad de la administración frente a la solicitud de un particular, haciendo presumir la existencia de una decisión administrativa, algunas veces en sentido negativo y otras en sentido afirmativo. En nuestro régimen federal, la doctrina del silencio administrativo ha encontrado su principal aplicación en la figura de la negativa ficta, regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, y aplicable en general a todas las solicitudes presentadas ante las autoridades fiscales que no hayan sido resueltas en el plazo de tres meses.

La negativa ficta sólo opera en materia fiscal. Cuando se trata de materia administrativa en sentido estricto, no opera esa figura. Así, cuando en materia administrativa se deja de contestar oportunamente, la resolución de la sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo debe ordenar a la autoridad omisa que conteste la petición en forma congruente, fundada y motivada.

Los intereses jurídicos que lesiona la resolución negativa ficta son : en primer término, viola la garantía individual consagrada en el artículo 8º de nuestra Carta Magna, mejor conocida con el nombre genérico de "derecho de petición", ya que en tal precepto se consigna la obligatoriedad de la autoridad de acordar por escrito toda solicitud o recurso interpuestos de manera pacífica por un particular, es decir, por un gobernado.

Se menoscaba, por otra parte, el derecho a la defensa jurídica del gobernado, porque al no obtener respuesta escrita de parte de la autoridad, ignora en qué fundamentos de hecho y de derecho apoyó ésta la resolución negativa, con lo cual el recurrente se ubica en una situación de indefensión jurídica, todo ello en detrimento de otra garantía individual: el derecho a la defensa. A este respecto, la Sala Administrativa de la Suprema Corte ha establecido el criterio de que los hechos y datos en que la autoridad se base para iniciar un procedimiento que puede culminar con la privación de algún derecho, deben hacerse del conocimiento del presunto afectado, "...lo que se traduce siempre en un acto de notificación que tiene por finalidad que aquél **se entere de cuáles son esos hechos y así esté en aptitud de defenderse**"⁵⁵.

La inconstitucionalidad de la negativa ficta y consecuentemente del recurso de revocación en materia fiscal, son evidentes por cuanto contrarían no sólo el espíritu, sino también la letra de nuestra Ley suprema; a este respecto me parece válido, para robustecer y consolidar tal afirmación, acudir a dos referenciales de indiscutible valor y autoridad: en primer lugar, la respetable opinión del maestro de Derecho Administrativo, licenciado Miguel Acosta Romero, quien sostiene el siguiente criterio:

"En México el silencio administrativo se ha venido configurando en materia fiscal desde 1938 y en los diversos Códigos Fiscales que han regido desde esa fecha, ha existido una disposición que da efectos de

⁵⁵ Informe de 1985, SEGUNDA SALA; Tesis Jurisprudencial I.

negativa ficta a la falta de respuesta por parte de las autoridades a la gestión o instancia de los particulares.

“El anterior Código Fiscal de 1966 (artículo 96), señalaba que a falta de término establecido en las leyes si no se daba respuesta por las autoridades fiscales a las instancias o peticiones de los particulares en un plazo de tres meses, se consideraría como una negativa ficta.

“El Código Fiscal de la Federación de 1981 (Diario Oficial de 31 de diciembre de 1981), en su artículo 37 determina: “Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente, e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

“El precepto comentado establece un nuevo contenido en cuanto al plazo del silencio administrativo, de cuatro meses, posiblemente atendiendo a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Apéndice de 1965, Tesis Jurisprudencial número 188 legible en la página 226 del tomo correspondiente a la segunda sala) que en interpretación del artículo 8º de la Constitución estableció un plazo de cuatro meses para dar respuesta a las peticiones de los particulares.

“En mi opinión, el silencio administrativo como negativa ficta, en el fondo es contrario al espíritu del artículo 8º de la Constitución, pues este último ordena que a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario y, la negativa ficta considero que permite que no se dé cumplimiento a dicha obligación, lo cual está en contradicción con lo señalado en el párrafo antes comentado del artículo 8º Constitucional”⁵⁶.

⁵⁶ Acosta Romero, Miguel; Op. Cit; páginas 751 y 752.

Acudo en segundo lugar, a los diferentes y contradictorios criterios que a este mismo respecto han emitido nuestros más altos tribunales, para lo cual cito inmediatamente las tres tesis jurisprudenciales siguientes:

NEGATIVA FICTA Y DERECHO DE PETICIÓN. SON INSTITUCIONES DIFERENTES. El derecho de petición consignado en el artículo 8 constitucional consiste en que a toda petición formulada por escrito en forma pacífica y respetuosa deberá recaer una contestación también por escrito, congruente con lo solicitado, la cual deberá hacerse saber al peticionario en breve término; en cambio, la negativa ficta regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa sino que ante la falta de contestación de las autoridades fiscales, por más de cuatro meses, a una petición que se les formule se considera, por ficción de la ley, como una resolución negativa. En consecuencia, no puede establecerse, ante dos supuestos jurídicos diversos, que la negativa ficta implique también una violación al artículo 8 constitucional, porque una excluye a la otra. **PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO⁵⁷.**

PETICIÓN Y NEGATIVA FICTA. PROCEDENCIA DEL AMPARO. Si la parte quejosa reclama en amparo la violación al derecho de petición consagrado en el artículo 8o. constitucional, resulta una manifiesta denegación de justicia sobreseerle el juicio con base en que el silencio de la autoridad fiscal constituyó una negativa ficta que debió combatirse ante el Tribunal Fiscal. En primer lugar, porque la garantía constitucional no queda derogada, ni podría ser así, por la creación o

⁵⁷ Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Fuente : Semanario Judicial de la Federación; Época : 8A; Tomo : VII-Enero; Página : 321.

PRECEDENTES: Amparo en revisión 1911/90. Salvador Hinojosa Terrazas. 10 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretaria: Rosa Elena Rivera Barbosa.

existencia de recursos y medios de defensa que la hagan nugatoria. En segundo lugar, porque la negativa ficta es una institución cuyo uso es optativo para los causantes, quienes pueden esperar la respuesta, si lo desean, o exigirla mediante el derecho que les otorga el artículo 80. mencionado. Y, en tercer lugar, porque el Juez de amparo no debe prejuzgar sobre cuál es el medio de defensa con que debe ser impugnada la respuesta ficta que se dé a una petición, cuando lo que se le está pidiendo es que se obligue a las autoridades a dar una respuesta, como lo exige la Constitución Federal. Luego en estos casos la aplicación de la causal de improcedencia establecida en el artículo 73, fracción XV, de la Ley de Amparo, es contraria a la propia ley y al texto del artículo 80. constitucional. **PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO**⁵⁸.

PETICIÓN, DERECHO DE, Y NEGATIVA FICTA. OPCIÓN PARA LOS PARTICULARES. El particular que no obtiene una contestación congruente a una instancia ante las autoridades fiscales, tiene opción de reclamar en la vía de amparo la violación al artículo 8º constitucional o transcurrido el término que señala actualmente el artículo 92 del Código Fiscal, demandar de la autoridad fiscal la nulidad de la resolución negativa que se configura, para que el Tribunal Fiscal de la Federación resuelva sobre su pretensión, dando la oportunidad a aquella autoridad de sostener la validez de la negativa que se ha configurado. **PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**⁵⁹

⁵⁸ Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Fuente : Semanario Judicial de la Federación; Época : 7A; Volumen : 133-138; Parte : Sexta; Página : 239; PRECEDENTES: Amparo en revisión 624/79. Inmobiliaria y Constructora "El Tepozteco", S. A.; 28 de septiembre de 1979. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

⁵⁹ Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Fuente : Semanario Judicial de la Federación; Época : 7A; Volumen : 59; Parte : Sexta; Página : 40. PRECEDENTES: Amparo en revisión 617/73. Banco de Londres y México, S.A. 13 de noviembre de 1973. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Ortega Calderón.

De una lectura cuidadosa de los anteriores tres criterios jurisprudenciales, es posible establecer que aún hasta en nuestros Tribunales Superiores subyacen visiones y enfoques encontrados que ponen de relieve la inconsistencia constitucional de la negativa ficta. Dice la primera de las jurisprudencias citadas que "...el derecho de petición consignado en el artículo 8° constitucional consiste en que a toda petición formulada por escrito en forma pacífica y respetuosa deberá recaer una contestación también por escrito, congruente con lo solicitado, la cual deberá hacerse saber al peticionario en breve término..."; para inmediatamente después puntualizar que "...en cambio, la negativa ficta regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa sino que ante la falta de contestación de las autoridades fiscales, por más de cuatro meses, a una petición que se les formule se considera, por ficción de la ley, como una resolución negativa."; y termina afirmando que "...En consecuencia, no puede establecerse, ante dos supuestos jurídicos diversos, que la negativa ficta implique también una violación al artículo 8° constitucional, porque una excluye a la otra...".

Si bien es cierto que se trata, como lo sostiene la tesis jurisprudencial que comentamos, de dos instituciones jurídicas diferentes, no es menos cierto que ambas deben estar y quedar sujetas a principios constitucionales comunes; y, ciertamente, para la negativa ficta no encontramos en nuestra Carta Magna principio alguno que le dé soporte, menos aún, existencia. Y como ninguna ley puede ser emitida en contravención a la letra, espíritu y principios que la Constitución consagra, es de inferencia obligada concluir que la negativa ficta no tiene cabida en nuestra legislación, a menos, claro está, que para tal efecto fuera reformada aquélla.

Por contrapartida, tenemos las otras dos ejecutorias citadas, las cuales implícitamente admiten la inconstitucionalidad de la negativa ficta, pues establecen, en el orden en que fueron transcritas, lo siguiente:

Que la garantía constitucional consagrada por el artículo 8° "...no queda derogada, ni podría ser así, por la creación o existencia de recursos y medios de defensa que la hagan nugatoria; además, porque la

negativa ficta es una institución cuyo uso es optativo para los causantes, quienes pueden esperar la respuesta, si lo desean, o exigirla mediante el derecho que les otorga el artículo 8o. mencionado; y, finalmente, porque el Juez de amparo no debe prejuzgar sobre cuál es el medio de defensa con que debe ser impugnada la respuesta ficta que se dé a una petición, cuando lo que se le está pidiendo es que se obligue a las autoridades a dar una respuesta, como lo exige la Constitución Federal”

Por lo que hace a la última de las ejecutorias citadas, se previene, en términos semejantes a lo establecido en la inmediata anterior, que “...el particular que no obtiene una contestación congruente a una instancia ante las autoridades fiscales, tiene opción de reclamar en la vía de amparo la violación al artículo 8º constitucional, o, transcurrido el término que señala actualmente el artículo 92 del Código Fiscal, demandar de la autoridad fiscal la nulidad de la resolución negativa que se configura, para que el Tribunal Fiscal de la Federación resuelva sobre su pretensión, dando la oportunidad a aquella autoridad de sostener la validez de la negativa que se ha configurado...”.

Un cuidadoso análisis de lo expuesto en los párrafos precedentes, nos conduce a concluir que, si el particular tiene abierta la vía del amparo contra la negativa ficta, es porque su aplicación vulnera una garantía constitucional, con lo cual se lesionan los intereses jurídicos de todo particular ubicado en la hipótesis del recurrente que no obtiene respuesta de la autoridad fiscal.

4.- Alternativa jurídica viable y constitucional.

4.1.- Introducción

En la cotidiana ocurrencia de hechos y actos jurídicos en los que se relacionan los particulares con sus gobernantes, se actualiza toda una diversidad de conductas atribuibles a los segundos, que tienden a afectar los derechos e intereses jurídicos de los primeros; tal afectación se da en distintos niveles y con variadas y múltiples consecuencias; pero en todos estos actos, que son la manifestación del poder soberano o poder de imperio del cual es titular el Estado por conducto de sus representantes, deben acatarse por parte de éstos, determinados principios previos, llenarse ciertos requisitos y someter su actuación a un conjunto de modalidades jurídicas, cuya inobservancia implicaría la nulidad, conforme a Derecho, de tales hechos y actos jurídicos.

En un Estado de Derecho, los funcionarios que representan a los órganos estatales, tienen el deber ineludible de observar y respetar, en primer lugar, la Constitución, y, en segundo, en orden jerárquico, las leyes federales, las constitucionales y leyes locales ordinarias que conforman la llamada legislación secundaria. Primordial importancia merecen en este marco, los preceptos constitucionales denominados “garantías individuales”, porque tienen asignada la función de tutelar los derechos del gobernado frente a los actos del poder público. Las precitadas “garantías” se pueden clasificar en garantías de igualdad, de libertad, de propiedad y de seguridad jurídica.

En esa cotidianeidad entre gobernantes y gobernados a que hemos aludido en párrafo precedente, debe regir, cuando hablamos de un régimen de Derecho, un principio que implica y presupone que los órganos del Estado sólo pueden hacer lo que el orden jurídico les permite expresamente que hagan. Este principio denominado de *juridicidad in genere* consiste en que todas las autoridades están obligadas a sujetar su actuación al mandato literal de la ley. Tal principio, a su vez, engloba dos premisas que son la **constitucionalidad** y

la **legalidad**. La constitucionalidad previene que todas las autoridades estatales han de ajustarse en su conducta al mandato expreso de la Ley Fundamental, en tanto que la legalidad implica la obligación de las mencionadas autoridades para acatar las disposiciones de los ordenamientos jurídicos derivados de la Ley Suprema.

En opinión del maestro Ignacio Burgoa Orihuela, "...Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquier autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica. Estas implican, en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summum* de sus derechos subjetivos. Por ende, un acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un individuo como gobernado, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previos, no será válido a la luz del Derecho".⁶⁰

Siendo la seguridad jurídica la concentración y resumen de varias garantías individuales plasmadas en nuestra Ley Suprema, "...se manifiesta como la substancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos. Esta obligación estatal y autoritaria es de índole activa en la generalidad de los casos tratándose de las diferentes garantías de seguridad jurídica, o sea que el Estado y sus autoridades deben desempeñar, para cumplir dicha obligación, actos positivos, consistentes en realizar todos aquéllos hechos que impliquen el cumplimiento de todos los requisitos, condiciones, elementos o circunstancias exigidas para que la afectación que generen sea jurídicamente válida"⁶¹.

⁶⁰ Burgoa Orihuela, Ignacio; "LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES"; Op. Cit. ; pág. 504.

⁶¹ Idem; pág. 505

La garantía de seguridad jurídica para el gobernado es una obligación positiva para la autoridad estatal, ya que no se trata de un mero respeto o de una abstención, sino del cumplimiento efectivo de todos aquéllos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, etc., cuya observancia sea jurídicamente necesaria para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular en la esfera del gobernado.

Las garantías de seguridad jurídica tienen sentido y razón de ser en un marco de plena vigencia y respeto irrestricto del "Estado de Derecho": entendiendo por tal, aquel Estado cuyos diversos órganos e individuos miembros se encuentran regidos por el derecho y sometidos al mismo; es decir, Estado de Derecho alude a aquel Estado cuyo poder y actividad están regulados y controlados por el Derecho.

Así entendido el "Estado de Derecho", resulta de la mayor claridad el contraste evidente con todo poder arbitrario y con cualquier forma de Estado absoluto o totalitario. En un Estado de Derecho se satisfacen las exigencias de la democracia y de la seguridad jurídica, así como el ejercicio y prevalencia de conceptos y principios como los de "supremacía del derecho"; "limitación y racionalización del poder"; "división de poderes"; "protección judicial de los derechos"; libertades fundamentales"; etc..

En tales circunstancias, identificamos el "Estado de Derecho" con el sistema que contempla determinadas instituciones jurídicas acordes con determinados ideales, tales como la distribución y control del ejercicio del poder entre varios detentadores; la supremacía de la Constitución que de preferencia ha de ser escrita y rígida; establecimiento de competencias exclusivas y limitadas de los diversos órganos titulares del poder estatal; sometimiento de la administración a la ley; creación y derogación de la ley por un órgano popular representativo, siguiendo principios y procedimientos previstos por otras normas jurídicas; vigencia de un control judicial sujeto a normas emitidas por el órgano popular representativo; establecimiento de ciertos derechos y libertades fundamentales; instrumentación de las garantías constitucionales correspondientes para conseguir la regularidad de los actos

estatales con las propias normas jurídicas: limitación y racionalización del poder y garantía de sujeción de los órganos estatales al derecho.

En forma resumida, podemos dejar establecido que para poder afirmar que estamos en presencia de un "Estado de Derecho", se requiere que el mismo satisfaga, además de sus objetivos sociales, las exigencias que ya se han mencionado y que básicamente pueden relacionarse en los términos siguientes: la sujeción de los órganos estatales al derecho; pero simultáneamente, el que las leyes emanen de un órgano popular representativo, bajo procedimientos previstos por otras normas jurídicas; la distribución y control del ejercicio del poder político; la legalidad de la administración y un control judicial suficiente y la garantía de los derechos y libertades fundamentales.

En materia de "garantías de libertad", nuestra Constitución no consagra una garantía genérica de libertad, sino varias libertades específicas en la modalidad y carácter de Derechos subjetivos públicos .

Precisamente una de las garantías de libertad que todo "Estado de Derecho" debe consagrar y garantizar, el derecho de petición, es la ocupa el centro de nuestra atención, por considerar que se ve vulnerada por la vigencia y aplicación de una legislación secundaria, que es la contenida en el Código Fiscal de la Federación, concretamente en relación con el "Recurso de Revocación" y más específicamente con el texto del artículo 131. El derecho de petición, elevado a la categoría de norma constitucional, es puesto en entredicho por este artículo (el 131) del ordenamiento mencionado, el cual otorga indebidamente a la autoridad fiscal, la facultad de guardar silencio cuando un particular recurre una resolución que le causa agravios en su patrimonio jurídico.

El artículo 8º Constitucional ordena que los funcionarios y empleados públicos respeten el ejercicio del derecho de petición, siempre que éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; y que a toda petición debe recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya

dirigido, la cual tiene la obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario. Sostiene a este respecto en otra parte de su obra el maestro Miguel Acosta Romero, que "...el contenido del derecho de petición obliga a la autoridad a que dé contestación en breve término, pero no supone una negativa ficta en caso de que no se obtenga respuesta, es decir, la autoridad está obligada a contestar; **en el supuesto de que la autoridad no conteste no se configura el silencio de la administración, sino más bien una violación a una garantía constitucional.** Por otra parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que las garantías del artículo 8º constitucional tienden a asegurar un proveído sobre lo que se pide y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido..."⁶².

4.2.- La fundamentación de la resolución

Se entiende por "resolución administrativa", un acto de autoridad distinta de la judicial que define o da certeza a una situación legal o administrativa. Toda resolución administrativa es un acto administrativo de autoridad, pero existen otros actos de semejante naturaleza que no revisten el carácter jurídico de verdaderas resoluciones administrativas. Existe una importante actividad material que lleva a cabo la administración y que por no tener naturaleza jurídica, no se reconoce en ella índole de resolución, tales como la emisión o solicitud de opiniones; las consultas y propuestas; la verificación de hechos y situaciones, así como actos sin efectos concretos para el gobernado porque sólo afectan la esfera interna de la administración.

Toda resolución administrativa tiene legitimidad de origen; es decir, como acto administrativo comparte de éste la presunción de legitimidad, porque se parte del principio de que es legal, salvo prueba en contrario. O expresado de otra manera: **quien dude de la legalidad de una**

⁶² Acosta Romero, Miguel; Op. Cit.; p. 752

resolución de autoridad administrativa, tiene que acreditar que carece de ella.

Esta presunción de legalidad tiene su expresión, en materia fiscal, en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, que literalmente dispone: **“Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho”**. Tal presunción, sin embargo, no exime a toda resolución de autoridad de cumplir con los requisitos de legalidad que previene el artículo 16 de la Constitución; es decir, que debe estar motivada y fundada y provenir de autoridad competente.

Los hechos o situaciones que motivan la resolución administrativa y los ordenamientos y preceptos legales en que se funda la resolución, han de constar y precisarse en el documento que la contiene; hacerlo en documento distinto, anterior o posterior, implicaría incumplir el mandato constitucional y desconocer la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual ha sentado el siguiente criterio: “Para que la autoridad cumpla con la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirva de apoyo y expresar los razonamientos que le llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca”⁶³

Si el administrado obligado a cumplir con una resolución administrativa no lo hace voluntariamente, la autoridad puede imponerla, ejecutarla, aún en contra de su voluntad, sin intervención alguna de los órganos jurisdiccionales. En tal hipótesis la autoridad hace uso del

⁶³ Apéndice 1917-1975; Tercera Parte; Segunda Sala; Tesis 402; páginas 564 y 565.

procedimiento administrativo de ejecución o de la facultad económica-coactiva.

Resumidamente podemos dejar asentado, que la fundamentación de la resolución administrativa, es la expresión de los argumentos jurídicos en los cuales se apoya la aplicación de los preceptos normativos que son invocados por la autoridad para resolver en uno u otro sentido la solicitud, petición o reclamo del particular.

4.3.- Propuesta de estructura y redacción para el artículo 131, del Código fiscal de la Federación.

Abordar el intento de proponer un proyecto de ley que hipotética e idealmente sustituya a la ley vigente es, además de complejo, un desafío a las inclinaciones (o tentaciones) legisladoras del estudiante o del pasante de la carrera de Derecho; en primer lugar porque se requiere de técnica jurídica, la cual obviamente no es frecuente, ni abundante; y en segundo término, porque resulta relativamente más fácil impugnar la ley hecha, que elaborar la que quisiéramos sustituta.

De conformidad con el artículo 71 de nuestra Carta Magna, sólo tienen facultad de iniciativa las siguientes entidades: el Presidente de la República, los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados. Esto significa que los otros órganos de gobierno, ni los particulares, poseen facultad de iniciativa legislativa. En tales condiciones, queda sobradamente entendido que lo que me propongo hacer en el presente trabajo, es un ejercicio esencialmente académico, ya que la propuesta de proyecto de ley que intento elaborar, no tiene mayores perspectivas de trascender más allá del ámbito escolar.

A mayor abundamiento en torno a la facultad de iniciativa legislativa, es altamente reveladora la intención del Poder Constituyente en relación con el Poder Judicial, al cual quiso separar de la función creadora de la ley, para ubicarlo nítidamente en la función de su interpretación, que incumbe a este Poder y con lo cual se pretende asegurar la imparcialidad en la función interpretativa del juzgador.

Por cuanto se refiere a los particulares, no obstante carecer de facultad legal de iniciativa legislativa, sí poseen el derecho de petición conforme al artículo 8º de la Constitución. Y para dar cuerpo y sustancia a este derecho, el artículo 61 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, dispone que todas aquellas peticiones de particulares, o, en general de autoridades que no tengan el derecho de iniciativa, se mandarían pasar por el Presidente de la Cámara a la Comisión que corresponda, según la naturaleza del asunto de que se trate, debiendo dictaminar la comisión de referencia, si la petición es o no, de tomarse en cuenta. En caso de que la petición sea de tomarse en cuenta, se entiende que la Comisión la hace suya, y ejercita, en consecuencia, su facultad de iniciativa.

En cuanto a la facultad de iniciativa del Presidente de la República, esta es una clara muestra de un sistema de coordinación de funciones y atiende a la razón básica de que el Ejecutivo Federal es quien cuenta con las mejores posibilidades de atender la situación y problemática del país y por ello de sugerir su implementación normativa.

Al Presidente de la República le corresponde en forma exclusiva la presentación de algunas iniciativas como son: las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, el Proyecto de Presupuesto de Egresos y la cuenta pública anual, el proyecto de suspensión de garantías en los términos del artículo 29 constitucional, aunque en rigor estricto no se trata de una ley sino de un decreto.

Por lo que hace a las iniciativas de Diputados y Senadores, debe entenderse que corresponde a un solo Diputado o senador, o a un grupo

de ellos; en cambio, tratándose de las Legislaturas Estatales, esta facultad le es otorgada al órgano y no a uno o varios de sus miembros. La justificación para que estas entidades gocen del derecho de iniciativa es evidente: representan la voluntad popular y su función natural es la de legislar.

El segundo párrafo del artículo 71 de la Constitución, dispone que las iniciativas presentadas por el Presidente de la República, por las Legislaturas de los Estados, o por las diputaciones de las mismas, pasarán desde luego a la Comisión y las que presentaren los Diputados Federales o los Senadores se sujetarán a los trámites que designe el Reglamento de Debates.

Por todo lo expuesto en los párrafos precedentes y puntualizando una vez más el carácter eminentemente academicista de nuestro trabajo, podemos abordar desde ya el intento de proyecto de estructura y redacción del artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, a efecto de eliminarle o depurarle el elemento de inconstitucionalidad que, según todo lo razonado y debatido en el presente trabajo, contiene y es motivo de violación del artículo 8º constitucional.

Citemos en primer término, a fin de tener la referencia presente y a la mano, el texto del multicitado artículo 131 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 131. La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. *El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.*

El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

La primera parte del primer párrafo, es decir, la parte inicial en que se lee que “La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso...”, es congruente con la garantía constitucional del derecho de petición, consagrada en el artículo 8º de nuestra Ley Suprema y no requiere, por tanto, de modificación alguna. Es en la segunda parte de ese mismo primer párrafo, precisamente en donde leemos que “...***El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.***”, la parte que, en nuestra opinión, se aparta del espíritu y de la letra del artículo constitucional en cita, ya que aquél no autoriza a la autoridad a guardar silencio: por el contrario, es de claridad meridiana su mandato: “...**a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.**”; ordena que deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad, de ninguna manera faculta a ésta para guardar silencio. Más aún, previene además que la autoridad “...tiene obligación de **hacerlo conocer en breve término al peticionario...**”; y no es posible hacerlo conocer en breve término al peticionario si se guarda silencio.

Para poder encuadrar el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación con la letra y el espíritu del artículo 8º constitucional, la estructura de aquél tendría que modificarse, para quedar su redacción en los siguientes términos:

Artículo 131. La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso.

Excedido el plazo señalado sin respuesta de la autoridad, significará que el acto impugnado ha quedado revocado en favor del recurrente.

Con la estructura y redacción anterior, el segundo párrafo del artículo 131 perdería su razón de ser, porque el recurrente ya no tendría que

esperar resolución expresa alguna y tampoco tendría que combatir confirmación alguna del acto impugnado. Por otra parte, se alcanzaría la congruencia entre lo que dispone el artículo 8º constitucional y lo prevenido por la ley secundaria, en este caso, el Código Fiscal de la Federación.

Esta propuesta involucra la tesis contraria de la "**negativa ficta**", es decir, la de la "**afirmativa ficta**", lo cual crea, desde luego, el riesgo de prácticas abusivas de los particulares adictos a los subterfugios legales; sin embargo, debemos admitir que se trataría en todo caso de un riesgo menor, comparado con la ventaja que tendría el gobernado, al saber y tener la certeza de que su recurso será contestado dentro del plazo legal, o, en su defecto, lo dará por revocado.

Conclusiones

Conclusiones.

PRIMERA.- Las "Garantías Individuales" son el soporte de la seguridad jurídica del gobernado, que, como su nombre lo indica, garantizan un ejercicio acotado del poder y la existencia de un "Estado de Derecho" en donde todo acto de autoridad está apegado y sujeto al Derecho. Las "Garantías Individuales" son un conjunto de derechos entre los que se incluyen, el derecho a la libertad, a la propiedad, a la igualdad y a la seguridad jurídica, consagrados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en sus primeros 29 artículos, integrantes de su primer capítulo y título primero.

SEGUNDA.- Formando parte del conjunto de "Garantías Individuales", encontramos las "Garantías de Libertad", una de las cuales está contenida en el artículo 8º constitucional y a la cual se le conoce genéricamente como "derecho de petición", cuya esencia consiste en garantizar al gobernado la potestad de acudir en forma pacífica ante la autoridad a formular petición escrita, y a esperar de ésta, en breve término, respuesta que deberá ser también en forma escrita.

TERCERA.- Las "Garantías de Seguridad Jurídica" son un conjunto de principios de legalidad y de certidumbre jurídica elevados al rango de preceptos constitucionales, entre los que destacan la "irretroactividad de la ley"; la "garantía de audiencia"; la "garantía de la exacta aplicación de la ley en materia penal"; las "garantías de legalidad en materia jurisdiccional civil" y la "garantía de legalidad y de competencia constitucional", entre otras; principios todos ellos que se enmarcan en otro principio que dá certeza a su vigencia y que se conoce como "Principio de Supremacía Constitucional", consignado en el artículo 133 de nuestra Ley de Leyes.

CUARTA.- Ninguna ley secundaria puede anular o menoscabar el contenido de las garantías individuales; razón por la cual podemos concluir que el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional en la misma medida en que anula y menoscaba el mandato constitucional contenido en el artículo 8° de nuestra Carta Magna. El primer precepto mencionado, contenido en una ley secundaria, faculta a la autoridad a guardar silencio ante la impugnación que a uno de sus actos hace un particular; en tanto que el numeral constitucional ordena que se le conteste por escrito y que se le dé a conocer en breve término.

QUINTA.- El artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, que contraviene lo dispuesto por el artículo 8° constitucional cuando autoriza a la autoridad fiscal a guardar silencio ante el recurrente, involucra y aplica implícitamente la **negativa ficta**. Para darle coherencia y hacerlo congruente con el mandato constitucional, puede y debe ser reformado en términos tales que en su lugar quede implicado el concepto opuesto, el de la **afirmativa ficta** en favor del recurrente, para lo cual, el texto de aquél deberá establecer que **"...excedido el plazo señalado sin respuesta de la autoridad, significará que el acto impugnado ha quedado revocado en favor del recurrente"**.

SEXTA.- Para que se llenen los extremos que satisfacen los requisitos y la caracterización de un "Estado de Derecho", es indispensable, además del respeto irrestricto a la letra y al espíritu de la ley, la congruencia entre lo dispuesto por la Ley Fundamental y el contenido de las leyes secundarias que de ella dimanen. Y obviamente existe una incongruencia que involucra una inversión del orden jurídico, cuando preceptos como el 37 y el 131 del Código Fiscal de la Federación, que es una ley secundaria, tienen vida y aplicación en detrimento de un precepto constitucional, el 8°, que es ley suprema; con lo cual se invierte el orden jerárquico previsto y dispuesto por el artículo 133 constitucional que consigna la supremacía de aquélla.

SÉPTIMA.- Por ser coincidente con mi visión, enfoque y propuesta, me adhiero, retomo y suscribo en todos sus términos la opinión vertida por el maestro Miguel Acosta Romero en su obra "TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO", quien expresa que **"...el silencio administrativo, como negativa ficta, en el fondo es contrario al espíritu del artículo 8º de la Constitución, pues este último ordena que a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario y, la negativa ficta...permite que no se dé cumplimiento a dicha obligación, lo cual está en contradicción con lo señalado...en el artículo 8º Constitucional"**

OCTAVA.- Sostiene la Suprema Corte de Justicia que **"...si la parte quejosa reclama en amparo la violación al derecho de petición consagrado en el artículo 8º constitucional, resulta una manifiesta denegación de justicia sobreseerle el juicio con base en que el silencio de la autoridad fiscal constituyó una negativa ficta que debió combatirse ante el Tribunal Fiscal. En primer lugar, porque la garantía constitucional no queda derogada, ni podría ser así, por la creación o existencia de recursos y medios de defensa que la hagan nugatoria. En segundo lugar, porque la negativa ficta es una institución cuyo uso es optativo para los causantes, quienes pueden esperar la respuesta, si lo desean, o exigirla mediante el derecho que les otorga el artículo 8º mencionado. Y, en tercer lugar, porque el Juez de amparo no debe prejuzgar sobre cuál es el medio de defensa con que debe ser impugnada la respuesta ficta que se dé a una petición, cuando lo que se le está pidiendo es que se obligue a las autoridades a dar una respuesta, como lo exige la Constitución Federal..."**, **criterio jurisprudencial que nos conduce a concluir que, si el particular tiene abierto el recurso de acudir al amparo contra la negativa ficta, es porque su aplicación vulnera una garantía constitucional, precisamente la garantía de libertad denominada "derecho de petición"**.

NOVENA.- El siguiente razonamiento del tratadista Ignacio Burgoa Orihuela, que transcribo literalmente a continuación: "El principio de supremacía constitucional descansa en sólidas consideraciones lógico-jurídicas. En efecto, atendiendo a que la Constitución es la expresión normativa de las decisiones fundamentales de carácter político, social, económico, cultural y religioso, así como la base misma de la estructura jurídica del Estado que sobre éstas se organiza, debe autopreservarse frente a la actuación toda de los órganos estatales que ella misma crea -órganos primarios- o de los órganos derivados. Dicha autopreservación reside primordialmente en el mencionado principio, según el cual se adjetiva el ordenamiento constitucional como "ley suprema" o "lex legum", es decir, "ley de leyes". Obviamente la supremacía de la Constitución implica que ésta sea el ordenamiento cúspide de todo el derecho positivo del Estado, situación que la convierte en el "índice de validez formal" de todas las leyes secundarias u ordinarias que forman el sistema jurídico estatal, en cuanto que ninguna de ellas debe oponerse, violar o simplemente apartarse de las disposiciones constitucionales. Por ende, si esta oposición, violación o dicho apartamiento se registran, la ley que provoque estos fenómenos carece de "validez formal", siendo susceptible de declararse "nula", "inválida", "inoperante" o ineficaz por la vía jurisdiccional o política que cada orden constitucional concreto y específico establezca", lo suscribo y asumo enteramente como mío para darle el carácter y rango de conclusión.

DÉCIMA.- Las perspectivas del Derecho Fiscal Mexicanas no sólo son de amplio panorama en cuanto a su proyección y dinamismo, sino que además, y de manera principal, porque se tornan prometedoras en razón de su sostenida tendencia a la modernización, evidencia de lo cual es el "Sistema de Administración Tributaria", conocido por sus siglas SAT, de muy reciente vigencia, precisamente a partir del primer día del mes de julio de 1997. Este nuevo instrumento de la Administración Hacendaria, tiene la misión de introducir esquemas de control, verificación y administración más eficientes, ágiles y seguras en la estructura tributaria del país, lo cual a su vez, se traducirá en un perfeccionamiento del sistema impositivo mexicano.

Bibliografía

Bibliografía.

- 1.- Acosta Romero, Miguel; TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO: Decimoprimer Edición; Editorial Porrúa, S. A.; México 1993.
- 2.- Burgoa Orihuela, Ignacio; DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO; Novena Edición; Editorial PORRÚA, S. A.; México, 1994.
- 3.- Burgoa Orihuela, Ignacio; EL JUICIO DE AMPARO; Trigesimoprimer Edición; Editorial PORRÚA, S. A.; México, 1994.
- 4.- Burgoa Orihuela, Ignacio; LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES; Vigesimosexta Edición; Editorial PORRÚA, S. A.; México, 1994.
- 5.- Calzada Padrón, Feliciano; DERECHO CONSTITUCIONAL; Vigesimosexta Edición; Editorial HARLA; México, 1992.
- 6.- Cárdenas Elizondo, Francisco; INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO FISCAL; Editorial PORRÚA, S. A.; México, 1992.
- 7.- Carpizo Mc Gregor, Jorge; LA CONSTITUCIÓN MEXICANA DE 1917; Editorial PORRÚA, S. A.; México, 1986.
- 8.- De la Garza, Sergio Francisco; DERECHO FINANCIERO MEXICANO; Cuadragésimatercera Edición; Editorial PORRÚA, S. A.; México, 1995.

- 9.- Delgadillo Gutiérrez, Luis: PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO; Tercera edición; Editorial LIMUSA; México, 1990.
- 10.- García Maynes, Eduardo: "FILOSOFÍA DEL DERECHO"; Editorial PORRÚA, S. A. Séptima Edición; México, 1994.
- 11.- García Maynes, Eduardo: INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO; Cuadragésimotercera Edición; Editorial Porrúa, S. A.; México, 1992.
- 12.- Margain Manautou, Emilio: INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO; sexta edición; Universidad Autónoma de San Luis Potosí; México, 1991.
- 13.- Morselli, Emanuele; INTRODUCCIÓN A LA FINANZA PÚBLICA; editorial "Derecho Financiero"; Madrid, 1994.
- 14.- Nava Negrete, Alfonso; DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO"; Editorial PORRÚA, S. A.; México 1989.
- 15.- Ovalle Favela, José; DERECHO PROCESAL CIVIL; Quinta Edición Editorial HARLA; México 1993.
- 16.- Ovalle Favela, José; TEORÍA GENERAL DEL PROCESO; Editorial HARLA; México, 1991.
- 17.- Rodríguez Lobato, Raúl; DERECHO FISCAL; segunda edición; editorial HARLA; México, 1995.
- 18.- Schmill Ordóñez, Ulises; EL SISTEMA DE LA CONSTITUCIÓN MEXICANA; Editorial PORRÚA, S. A.; México 1991.
- 19.- Sánchez León, Gregorio; DERECHO FISCAL MEXICANO; Quinta Edición; Cárdenas Editor y Distribuidor; México, 1990.

20.- Serra Rojas, Andrés: DERECHO ADMINISTRATIVO: Decimoquinta edición: Editorial PORRÚA, S. A.: México, 1992.

21.- Tena Ramírez, Felipe: DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO: Tercera Edición: Editorial PORRÚA, S. A.: México, 1984.

HEMEROGRAFÍA

I) Sainz de Bujanda, Fernando: ANÁLISIS DEL HECHO IMPONIBLE: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública: Volumen XV; número 60.

LEGISLACIÓN

A).- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; Editorial SISTA; México, 1994.

B).- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN; Editorial SISTA; México, 1996.

C).- LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO; Editorial PAC, S. A.; México, 1995.

OTRAS FUENTES

- a).- Diccionario Jurídico Mexicano: Editorial PÖRRÚA, S. A.; Séptima Edición: México, 1994.
- b).- Diccionario Enciclopédico "EL PEQUEÑO LAROUSSE 1996": Editorial "EDICIONES LAROUSSE, S. A. DE C. V."; Buenos Aires, Argentina, 1995.
- c) Diccionario del Español Moderno; editado por "Ediciones Aguilar", S. A.; Quinta Edición; Madrid, 1995.