

151

29



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

"CAMPUS ACATLAN"

"ANALISIS PRACTICO DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL FEDERAL"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA: BEATRIZ HERNANDEZ MARTINEZ

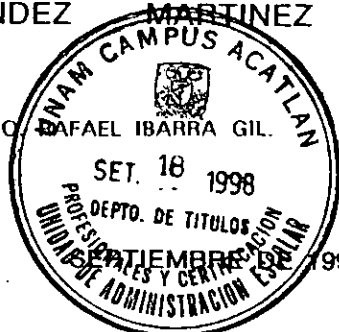
ASESOR DE TESIS: LICENCIADO RAFAEL IBARRA GIL.



UNAM CAMPUS ACATLÁN

ACATLAN, ESTADO DE MEXICO.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN



266021



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

Dentro de los mejores regalos que Dios puede brindarnos a lo largo de nuestra existencia, disfrutamos de los primeros rayos del sol al amanecer, de una brisa fresca que revive la tarde y el manto del cielo que cubre nuestros sueños... sin embargo, todo ello perdería color si no existieran un par de ojos donde reflejarnos, un atento escuchante que oiga nuestros anhelos o un gran abrazo donde cobijarnos.

Por estas grandes razones, agradezco a Dios la confianza y cariño de mis padres Salvador y Adela, así como la incondicionalidad de mis hermanos.

Agradezco la oportunidad y enseñanzas de mi maestro y amigo, Licenciado Oscar Sandoval Calderón.

Por el entusiasmo y apoyo de Margarita Lugo de Castellanos, gracias por su impulso y por tener en sus labios palabras de apoyo y consuelo.

A Ricardo, de quien siempre tendré un grato recuerdo.

Por el atento escuchar y aceptación completa de Pablo, quien me ha ofrecido su amistad.

Como un pequeño homenaje por la culminación de una hermosa etapa de mi vida. Gracias a Dios y a todas las personas no nombradas pero que han estado conmigo siempre.

Naucalpan de Juárez, Edo. Méx., a 24 de febrero de 1998

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS
PROFESIONALES ACATALAN.**

**At'n. LIC. JORGE GUILLERMO HUITRON MARQUEZ
JEFE DEL PROGRAMA DE LA
LICENCIATURA EN DERECHO.**

Me dirijo a usted para hacer constar que la alumna **BEATRIZ HERNANDEZ MARTINEZ**, con número de cuenta 8620381-0, ha concluido la elaboración de la tesis profesional que denominó **"ANALISIS PRACTICO DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL FEDERAL"**, lo cual realizó bajo mi supervisión y vigilancia.

En mérito de lo anterior, y toda vez que a juicio del suscrito el trabajo presentado cumple los requisitos prevenidos por la Universidad Nacional Autónoma de México, he aprobado el mismo, lo que hago de su conocimiento a efecto de que de no existir inconveniente apruebe la impresión de dicho trabajo y el aspirante esté en posibilidad de presentar examen profesional.

Atentamente,

LIC. RAFAEL IBARRA GIL

INDICE

INTRODUCCION.....	I
ABREVIATURAS.....	II

CAPITULO I ACTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACION

A) NATURALEZA JURIDICA DEL ACTO ADMINISTRATIVO.....	1
A.1 NATURALEZA ORGANICA O FORMAL.....	3
A.2 TENDENCIA MATERIAL.....	4
A.3. TENDENCIA MIXTA.....	5
B) ELEMENTOS CONSTITUTIVOS.....	6
B.1 ELEMENTOS SUBJETIVOS.....	6
B.2 ELEMENTO CAUSAL.....	7
B.3 ELEMENTO FORMAL.....	8
C) EFECTOS.....	10
C.1 DISTINCION ENTRE ACTO PERFECTO Y ACTO EFICAZ.....	10
C.2 EFECTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.....	11
D) EXTINCION.....	11
D.1 MEDIOS NORMALES.....	12
D.2 MEDIOS ANORMALES.....	12
D.3 IRREGULARIDADES E INEFICACIAS EN EL ACTO ADMINISTRATIVO.....	13
D.4 NULIDAD ABSOLUTA.....	13

CAPITULO II AUTORIDADES FISCALES

A) CONCEPTO.....	18
B) NATURALEZA DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL.....	20
B.a) ACTOS DE VIGILANCIA O FISCALIZACION.....	21
B.a.1) ACTOS DE CONTROL. REGISTRO.....	22
B.a.2) AVALUO Y VERIFICACION DE BIENES.....	23
B.a.3). INFORMES DE FUNCIONARIOS	23
B.a.4). REVISION DE CONTABILIDAD Y DECLARACIONES	23
B.b.) ACTOS DE DETERMINACION.....	24
B.c.) ACTOS DE RECAUDACION	24
B.d). SANCIONES	25
C) VISITAS DOMICILIARIAS	27
C.a). ORDEN DE VISITA	27
C.b). DETERMINACION DEL OBJETO	28
C.c) PERSONA A QUIEN VA DIRIGIDA	29
C.d) IDENTIFICACION	29
C.e) TESTIGOS	30
C.f) ACTAS	30
C.g) DESARROLLO DE LA VISITA	32
C.h) ASEGURAMIENTO DE BIENES	33
C.i)CONCLUSION ANTICIPADA	34
C.j) COMPULSAS	36
D) DETERMINACION	37
D.a) ESTIMATIVA DE INGRESOS	38
D.b) PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACION ES- TIMATIVA DE LA BASE	39
D.c) PRESUNCIONES PARA DETERMINAR INGRESOS	40
D.d) PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR ESTIMATIVAMENTE EL IMPORTE DE LAS ENAJENACIONES DE BIENES QUE NO SE REGISTRARON AL ADQUIRIRSE O QUE SON FAL- TANTES EN INVENTARIOS.....	41
D.f) PRESUNCIONES CON BASE EN INFORMACION O DOCU- MENTO DE TERCEROS.....	42

D.g)	UTILIZACION DE DATOS QUE PROVENGAN DE ORGANISMOS FISCALES AUTONOMOS	43
------	---	----

E)	LA NOTIFICACION	44
----	-----------------------	----

CAPITULO III RECURSOS ADMINISTRATIVOS

A)	NATURALEZA JURIDICA	46
A.1)	GARANTIA DE AUDIENCIA	46
A.2)	PROCESO Y PROCEDIMIENTO	47
B)	PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO	49
B.1)	INSTANCIAS ADMINISTRATIVAS	51
B.2)	AUTOTUTELA	55
C)	RECURSOS	56
C.1)	CONCEPTO	56
C.2)	ELEMENTOS	58
C.3)	TIPOS DE RECURSOS	60
D)	RECURSO DE REVOCACION	61
D.1)	PROCEDENCIA	61
D.2)	REQUISITOS	62
D.3)	EFFECTOS	64
E)	PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION	64
F)	RECURSO CONTRA EL AVALUO DE BIENES A REMATAR	68

CAPITULO IV JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL FEDERAL

A)	PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ...	69
A.1)	NATURALEZA JURIDICA	69
A.2)	ANTECEDENTES	69
A.3)	EL TRIBUNAL FISCAL FEDERAL	72
A.4)	COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL FEDERAL	74

B)	PARTES EN EL JUICIO DE NULIDAD	76
B.1)	EL DEMANDANTE	77
B.2)	EL DEMANDADO	78
B.3)	EL TERCERO	79
C)	IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE NULIDAD	79
C.1)	FALTA DE INTERES JURIDICO.....	80
C.2)	INCOMPETENCIA	80
C.3)	COSA JUZGADA	81
C.4)	CONSENTIMIENTO	81
C.5)	LITIS PENDENCIA	81
C.6)	FALTA DE DEFINITIVIDAD	82
C.7)	CONEXIDAD	82
C.8)	AUSENCIA DE AGRAVIOS	82
C.9)	FALTA DEL ACTO DETERMINADO	83
C.10)	EN COMERCIO EXTERIOR	84
D)	NOTIFICACIONES	85
D.1)	INCIDENTE DE NULIDAD DE NOTIFICACIONES	87
D.2)	TERMINOS	87
E)	DEMANDA	87
E.1)	REQUISITOS DE LA DEMANDA	89
E.2)	REQUISITOS ESENCIALES	92
E.3)	REQUISITOS SECUNDARIOS	92
F)	DE LA CONTESTACION	93
F.1)	REQUISITOS ESENCIALES	95
F.2)	AMPLIACION DE DEMANDA	95
F.2.a)	NEGATIVA FICTA	96
F.2.b)	CUANDO EL ACTO PRINCIPAL DEL QUE DERIVA EL IMPUGNADO EN LA DEMANDA SE DE A CONOCER EN LA CONTESTACION	98
F.2.c)	CUANDO EL ACTO ADMINISTRATIVO NO FUE NOTIFICADO O LO FUE ILEGALMENTE	99
G)	INCIDENTES DE PREVIO Y ESPECIAL PRONUNCIAMIENTO	100
G.1)	INCOMPETENCIA EN RAZON DEL TERRITORIO	100

G.2) ACUMULACION DE AUTOS	102
G.3) NULIDAD DE NOTIFICACIONES	102
G.4) INTERRUPCION POR CAUSA DE MUERTE O DISOLUCION	103
G.5) RECUSACION POR CAUSAS DE IMPEDIMENTO.....	103
H) INCIDENTES ORDINARIOS	104
I) PRUEBAS	105
J) ALEGATOS.....	105
K) SENTENCIA	105
K.1) FALTA DE COMPETENCIA	110
K.2) OMISION DE LOS REQUISITOS FORMALES	113
K.3) VIOLACION DEL PROCEDIMIENTO	114
K.4) VIOLACION A LA LEY	115
K.5) DESVIO DE PODER	115
L) EFECTOS DE LA SENTENCIA	116
M) RECURSO DE RECLAMACION	118
N) RECURSO DE REVISION	118
O) LA QUEJA	120
CONCLUSIONES	124
BIBLIOGRAFIA	128

134

INTRODUCCION

En un Estado de Derecho como lo es el nuestro, debe necesariamente seguirse para toda actuación de autoridad, que la misma se encuentre ajustada al marco de legalidad vigente que de acuerdo a sus funciones deban aplicarse para cada acto en concreto; esto es básicamente el principio de legalidad.

En ese tenor, los actos que conciernen a las autoridades administrativas en ejercicio de la función financiera deben igualmente emitirse conforme a tal principio y no sólo eso pues debido a la complejidad de tales actos y a la diversidad de los mismos que la administración pública en ejercicio de esta función desempeña, deben contar con determinados elementos esenciales y requisitos sustanciales de existencia y validez para que puedan surtir efectos jurídicos plenos, respetando de esta forma el principio de legalidad ya mencionado y que se encuentra consagrado en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, todo ello será motivo de estudio en el capítulo Primero de la presente investigación, como punto de partida que conlleve al alcance del respeto al principio de legalidad ya mencionado.

Dentro de las actividades mas importantes de la administración pública nos enfocaremos a la actividad financiera, la cual nos llama la atención dada la intervención directa que efectúa el gobernado en el mismo por ser una importante fuente de ingresos que obtiene el Estado para la persecución de sus fines. La función de recaudación que las autoridades administrativas ejerciten, constituirá el principal acto de molestia de la administración hacia el particular.

De ello nos abocaremos en el capítulo Segundo del presente estudio, pues siendo amplias y variadas las facultades que poseen las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento del contribuyente, debemos nuevamente remitirnos al principio de legalidad para que no se vea afectada la esfera jurídica del particular sin tener una seguridad legal que permita en todo caso, conocer cuáles son sus derechos y obligaciones frente a estas facultades de verificación y comprobación

del cumplimiento del contribuyente para con sus obligaciones fiscales, ya que tales facultades van desde la simple revisión de declaraciones hasta la visita e introducción al domicilio del particular para constatar la actividad en razón a la cual se han generado los correspondientes pagos de impuestos o cualquier otra obligación fiscal, estas facultades también abarcan la posibilidad de determinación de obligaciones fiscales en forma presuntiva y ejecutar por supuesto en bienes del obligado los cargos que por este rubro resulten, lo cual nos permite darnos cuenta de la complejidad y la suma de atribuciones que poseen las autoridades fiscales para cumplimentar esta función de recaudación.

Ahora bien, si el acto administrativo de determinación carece de alguno de aquellos elementos para que pueda surtir efectos plenamente en la vida jurídica o bien las autoridades fiscales se hayan extralimitado en el ejercicio de tales funciones, el gobernado goza también de un sistema en el que pueda ejercer los medios de impugnación que la misma ley ha previsto para combatir tales actos cuando éstos no cumplen con los requisitos antes apuntados, por lo que en el capítulo Tercero señalaremos la existencia de los recursos administrativos que se han establecido para tal efecto, los cuales tienen como finalidad común la revisión del acto administrativo que realiza la propia autoridad que lo emitió en algunos casos o bien esta revisión puede realizarse por su superior jerárquico; de esta manera podremos advertir que los recursos administrativos constituyen en sí un medio de depuración legal en los que la propia administración puede evaluarse, asimismo tenemos que en tales recursos no existe propiamente una controversia o un conflicto de intereses mismos que pudiera pensarse existe entre la administración y el particular, pues se trata de un medio de revisión legal; no obstante la resolución que resuelva este recurso podrá entre otras cosas modificar, dejar sin efectos o bien confirmar el acto recurrido.

Remitiéndonos nuevamente al principio de legalidad, es lógico deducir que también los recursos deben estar previstos en la ley y desarrollarse de acuerdo con las estipulaciones que para su procedimiento se prevean, pues de lo contrario hablaríamos de que han existido violaciones procesales que obviamente afecten la esfera jurídica del particular.

En el supuesto de que la resolución que emita la propia administración al contemplar alguno de los recursos que la ley prevé y que haya dado como resultado la confirmación ilegal del acto que se impugna, el particular afectado podrá optar por agotar el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal Federal, lo cual lo contemplamos en el último de nuestros capítulos.

Este Tribunal se encuentra calificado en nuestro país como un Tribunal de Anulación y no como un Tribunal Jurisdiccional, es decir su objetivo es simplemente declarativo en cuanto a la nulidad de un acto cuando éste carezca de alguno de los elementos o requisitos a que hicimos alusión, sin embargos sus facultades se han ido ampliando hasta el grado de estar en posibilidad de hacer cumplir sus determinaciones mediante la figura jurídica de la queja, lo cual es característica de los Tribunales de plena jurisdicción, por lo que podemos apreciar la naturaleza híbrida que poco a poco ha ido tomando el Tribunal Fiscal de la Federación.

Ahora bien, para ejercitar el derecho subjetivo que la ley prevé al particular afectado, el mismo se tiene que llevar a cabo a través del procedimiento contencioso administrativo que el Código Fiscal Federal contempla en su texto. Dicho procedimiento tiene como característica fundamental su formalidad, siendo eminentemente escrito y aún cuando los términos que prevé el Código Fiscal Federal, pudiesen resultar amplios, nos encontramos con que se sintetizan diversas etapas procedimentales en una sola, tal es el caso de la fase expositiva en la cual el actor al entablar su demanda no sólo se abocará a la exposición de los hechos y razonamientos jurídicos por los cuales crea afectado el principio de legalidad, sino que también deberá aportar todas y cada una de las pruebas que puedan acreditar tales razonamientos.

Por lo anterior, podemos apreciar sin lugar a dudas la formalidad de estricto derecho con las que debe de resolverse un procedimiento contencioso administrativo en materia fiscal, siendo importante que el litigante que ejerza tal materia, apunte con debida diligencia en todos y cada uno de sus actos, ya que nos encontramos con sanciones tan severas que pueden incluso desechar sin prevención el escrito inicial de demanda y esto ocurre cuando se omiten expresar los argumentos que tiendan a demostrarla ilegalidad del acto reclamado, el nombre y

domicilio fiscal del contribuyente, el acto reclamado y las autoridades demandadas.

Así, nos encontraremos con reglas minuciosas para fijar la competencia que básicamente podemos determinar en cuanto a materia y territorio, dentro de la materia tenemos que nuestro actual código no necesariamente prevé la existencia de créditos fiscales, sino también conoce de controversias suscitadas entre los particulares y la administración, celebración de contratos administrativos, responsabilidades por servidores públicos y deja abierta la puerta para contemplar casos que las demás leyes puedan establecer como competencia de nuestra Tribunal Fiscal Federal.

Es también importante conocer las causas de improcedencia de una demanda de nulidad, a efecto de que el Tribunal Fiscal pueda conocer la legalidad o ilegalidad de la resolución impugnada que se le plantea y no existe impedimento para tal caso, dentro de las causas de improcedencia tenemos la cosa juzgada, el consentimiento del acto, falta de definitividad, ausencia de agravios, ausencia del acto determinado, falta de firma y cuando no se proteste haber o no recibido la notificación de la resolución que se impugna. Todos estos elementos procesales serán estudiados a profundidad en el capítulo Cuarto, donde podremos cerciorarnos de la técnica jurídica con la cual debe presentarse el escrito inicial de demanda, así como los documentos que necesariamente deberán acompañarse a la misma, como lo son aquellos que acrediten la personalidad del actor, donde se justifique la resolución impugnada, donde se haga constar la notificación de la resolución, así como todos y cada uno de los medios de prueba que pretendan ofrecerse y desahogarse en dicho juicio.

De esta manera nos daremos cuenta de los elementos y etapas procesales con los que debe constar la tramitación del juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal Federal, y cuales son los principales errores en que incurre el litigante al llevar a cabo este procedimiento y por supuesto haremos hincapié en los requisitos que se deberán cubrir para evitar caer en algún error procesal y que hagan ineficaz el derecho de llevar al conocimiento del Tribunal Fiscal Federal una resolución afectada de nulidad conociendo también sus limitaciones en cuanto a conocimiento y ejecución para hacer efectivas las resoluciones que de el emanen.

Así, podremos advertir con la elaboración del presente trabajo de investigación las vicisitudes y problemas jurídicos que se puede encontrar tanto el gobernado como el litigante cuando se vea afectado por un acto de la autoridad administrativa en ejercicio de la función financiera de recaudación, a través del acto administrativo de determinación, pasando por la suma de facultades con que cuentan las autoridades para hacer efectivo este derecho y el derecho a los medios de defensa de los cuales goza el particular para impugnar estos actos cuando se encuentren emitidos en forma contraria de la ley, incluyendo la etapa de revisión administrativa como la contenciosa administrativa ante el Tribunal Fiscal Federal.

Sabemos de antemano que el presente tema cuenta con limitaciones y en algunas ocasiones no podremos estudiar con exhaustividad determinado punto, sin embargo, ello obedece a que las cuestiones que no sean propiamente procedimentales, ameritan un estudio aparte, ya que el nuestro está solamente enfocado precisamente a los problemas más usuales en los que puede incurrir un litigante al desarrollar el procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal Federal, con el propósito de hacer verdaderamente eficaz el derecho subjetivo de impugnación frente a un acto de autoridad cuanto éste sea ilegal.

ABREVIATURAS

CFF	Código Fiscal Federal.
DOF	Diario Oficial de la Federación.
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
LOTFF	Ley Orgánica del Tribunal Fiscal Federal.
RCFF	Reglamento del Código Fiscal Federal.
RFC	Registro Federal de Causantes.
RISHCP	Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público .
SECOFI	Secretaría de Comercio y Fomento Industrial
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
SSTFF	Sala Superior del Tribunal Fiscal Federal.
TFF	Tribunal Fiscal Federal

CAPITULO I. EL ACTO ADMINISTRATIVO.

A) NATURALEZA JURÍDICA DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

Es característica esencial de todo Estado de Derecho, el que todos sus actos se encuentren ajustados a un marco de legalidad. El estado de derecho se caracteriza por el otorgamiento de los derechos públicos subjetivos de los particulares y el otorgamiento de los instrumentos legales para la defensa de sus derechos. El principio de legalidad significa la conformidad con el derecho que debe revestir todo acto estatal, es decir las actividades derivadas de las funciones estatales deben sustentarse en normas jurídicas observando la jerarquía normativa, de tal suerte que las normas jurídicas superiores no puedan ser privadas de sus efectos por otras de rango inferior.

Conforme a tales fundamentos rectores el sistema jurídico coloca al estado y al gobernado en una relación jurídica de la que derivan para uno poderes, competencia o prerrogativas y para otros derechos, libertades o garantías.

El Estado de Derecho sometido al orden jurídico asume la responsabilidad de los problemas sociales y se preocupa en todos sus actos por proteger el interés general por medio de actos administrativos o decisiones ejecutivas que emanan unilateralmente de su propia potestad pública o de entidades que han recibido expresamente esa prerrogativa del poder público encaminado a la ejecución de la ley.

Dentro de los cometidos esenciales del Estado, mismos que deben estar ajustados a un marco de legalidad, tiene especial importancia el de la hacienda pública, necesaria para cumplimentar los fines propios del Estado, imponiendo y recaudando los ingresos necesarios a cubrir el gasto público en ejercicio de su soberanía mediante actos de imperio, actividad ésta que según Sayagués Laso esta comprendida dentro de los cometidos esenciales del Estado.

La Administración Pública al encausar el ejercicio de la función administrativa en forma unilateral o concreta se manifiesta en una intensa actividad que se traduce en numerosos actos de naturaleza diversa creadores de derechos y obligaciones.

La función administrativa se manifiesta a través de actos jurídicos concretos, consistentes en una declaración de voluntad en ejercicio de una potestad administrativa y hechos y operaciones materiales.

La función administrativa (ejercicio concreto de la competencia o poder jurídico de un órgano del Estado), desempeña un papel preponderante en éste ámbito. Serra Rojas señala que: " La función administrativa es la actividad que normalmente corresponde al poder ejecutivo, se realiza bajo el orden jurídico y limita sus efectos a los actos jurídicos concretos o particulares y a los actos materiales que tienen como finalidad la prestación de un servicio público o la realización de las demás actividades que le corresponden en sus realizaciones con otros entes públicos o con los particulares, regulados por el interés general y bajo el régimen de policía y control".¹

Esta actividad se concretiza a través de la administración Pública en coordinación con el Poder Legislativo y Judicial por medio de diversos actos creadores de derechos y obligaciones; siendo necesario destacar la importancia de dichos actos , ya que la administración pública ha tenido que ajustar sus actos al orden jurídico vigente y no es sino hasta el mes de junio de 1995, en la que el Poder Legislativo recopila los elementos y requisitos del acto administrativo el cual, sin embargo no lo define, nos referimos desde luego a la Ley Federal de Procedimientos Administrativos, aplicable a los actos, procedimientos y resoluciones de la Administración Pública Federal centralizada , empero excluye las materias de carácter fiscal entre otras cosas.

El acto administrativo es una acto jurídico que comprende una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva que constituye una decisión ejecutoria que emana de un sujeto: La Administración Pública en el ejercicio de una potestad administrativa que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general.²

¹ Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa . México, 1986. pag. 59

² Serra Rojas Andrés Op. Cit. pag. 229

Ahora bien, cabe aclarar el concepto del acto jurídico como género del acto administrativo, entendiéndose el primero como una manifestación unilateral de voluntad, encaminada a provocar o producir efectos de derecho con la manifiesta intención de que se realicen éstos; el acto administrativo aún cuando participa de las características del acto jurídico tiene elementos propios que lo identifican de los demás actos.

Sobre esta línea es necesario señalar que el derecho también toma en consideración los hechos que se producen como fenómenos de la naturaleza o como resultados de la actividad humana que producen consecuencias jurídicas.

A.1.- NATURALEZA ORGANICA O FORMAL.

En los diversos conceptos que se han realizado del acto administrativo, los doctrinarios se han apoyado en dos teorías: la tendencia orgánica y la tendencia material; una basada en el órgano que lo emite, otra tomando en cuenta el contenido del mismo acto y una tercera tendencia que combina los dos anteriores.

De acuerdo con el maestro Gabino Fraga en su obra "Derecho Administrativo"³, los actos pueden apreciarse y clasificarse desde el punto de vista del órgano que lo realiza o emite adoptando un criterio formal, subjetivo u orgánico que prescinde de la naturaleza intrínseca de la actividad; luego entonces los actos son formalmente legislativos, ejecutivos o judiciales según sean expedidos por los poderes legislativos, ejecutivos o judiciales respectivamente. Desde el punto de vista de la naturaleza intrínseca de la función del acto, es decir partiendo de un criterio material, objetivo que prescinde del órgano que lo realiza o lo emite.

Así pues, los actos jurídicos pueden ser materialmente legislativos, administrativos o judiciales, según posean las características esenciales que la teoría jurídica ha llegado a atribuir a cada uno de dichos grupos de actos.

³ Fraga Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. México 1993. Edición 32. Pag. 29

Acosta Romero se apoya en el criterio formal definiendo al acto administrativo como: "manifestación externa y unilateral de voluntad que expresa una decisión de una Autoridad administrativa competente en ejercicio de la potestad pública, esta decisión crea reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos y obligaciones, generalmente ejecutiva y se propone satisfacer el interés general".⁴

Serra Rojas define con la misma tendencia el acto administrativo en los siguientes términos: "el acto administrativo es un acto de derecho público que constituye una decisión ejecutoria emanada de una autoridad administrativa en forma unilateral y concreta, crea, reconoce, modifica o extingue derechos una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del bien general."⁵

Es de observarse que en las anteriores definiciones el acto administrativo debe proceder de la administración pública (acto formalmente administrativo).

A. 2.- TENDENCIA MATERIAL.

Agustín Gordillo define dentro de la tendencia material al acto administrativo como: "declaración unilateral de voluntad realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma inmediata."⁶

De acuerdo a lo anterior podemos deducir que no importa que órgano del Estado emita el acto, sino que su contenido sustancial debe consistir en la creación de una situación jurídica concreta que influye en la esfera jurídica del gobernado, ya sea que constituya la ejecución, preparen decisiones o realicen un servicio.

Sin embargo y como lo anota ciertamente Serra Rojas, debemos de no confundirnos con los actos de la administración que son todos los demás actos internos de un órgano en concreto que no producen efectos en relación a terceros, modificando sólo su propio ámbito.

⁴ Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. México 1985, Pag. 624

⁵ Op. Cit. pag. 250

⁶ Gordillo Agustín

A. 3.- TENDENCIA MIXTA.

En la última tendencia Allan R. Brewer Carías, conceptúa al acto administrativo como: "Toda manifestación de voluntad de carácter sublegal realizada por todos los órganos del poder ejecutivo actuando en ejercicio de la función administrativa, de la función legislativa y de la función jurisdiccional; por los órganos del poder Legislativo actuando en ejercicio de la función administrativa y de carácter sublegal; por los órganos del poder judicial actuando en ejercicio de la función administrativa y de carácter sublegal, con objeto de producir efectos jurídicos determinados que pueden ser la creación de una situación jurídica individual o general o la aplicación a un sujeto de derecho de una aplicación jurídica general."⁷

La anterior definición se explica por la crisis de división de poderes ya que actualmente se requiere de la coordinación y colaboración de poderes entre sí para la realización de los fines del Estado, sin embargo, siguiendo el orden de ideas que nos da la anterior definición, debería complementarse contemplando la función administrativa del poder judicial.

Ahora bien, para entender mejor la naturaleza del acto debemos tener en cuenta el fin del acto, ya que si bien es cierto que los órganos judiciales y legislativos pueden emitir actos materialmente administrativos, éstos son sólo medios para cumplir con sus respectivas funciones, en tanto que si atendemos a la función administrativa, ésta será mucho más compleja que la que se puede derivar de los actos materialmente administrativos, que además estos caen frecuentemente dentro de la categoría de actos de administración.

De las anteriores definiciones se aprecian características comunes que constituyen la siguiente redefinición:

El acto administrativo es un acto de Derecho Público ya que éste regula las relaciones entre el Estado y los particulares, es una decisión ejecutoria (tiene posibilidades de realizarse fáctica o coactivamente), debe ser dictado por una autoridad competente; es unilateral pues se realiza sin intervención del gobernado; es concreto, influye o altera situaciones jurídicas subjetivas, es decir, trasciende a la esfera jurídica del gobernado; persigue la satisfacción del interés general, tiene presunción de legitimidad, es irrevocable en principio (no así los actos irregulares

⁷ Citado en la Revista de "Ciencias Jurídicas" Publicación Ciencias Jurídicas de la E.N.E.P. Acatlán. pag. 6 U.N.A.M.

que pueden ser anulados o revocados), se presume válido, aunado al principio de legalidad, siendo precisamente irregulares los actos que carezcan de algún elemento esencial o formal.

B) ELEMENTOS CONSTITUTIVOS.

Dada la variedad de conceptos con los que se define al acto administrativo son múltiples también los elementos que constituyen cada definición, sin embargo los podemos resumir si atendemos a tres preguntas básicas:

- ¿Quién dicta el acto administrativo?
- ¿Por qué se dicta el acto administrativo ?
- ¿Cómo se dicta el acto administrativo?

B.1.- ELEMENTOS SUBJETIVOS

Respondiendo a la primera interrogante tenemos los siguientes elementos subjetivos:

- a) Sujeto u órgano administrativo.
- b) Competencia.
- c) Voluntad.
- d) Investidura.

a) **Por sujeto**, nos referimos al creador del acto, la autoridad u órgano de la administración pública que obra en la esfera de su estricta competencia .

Para tal efecto entenderemos por autoridad al ente que posee la facultad legítima de hacerse obedecer en desempeño de una función pública, en la medida y límites que la ley establezca, siendo no solo autoridad la ordenadora de un acto, sino también la ejecutora.

El término Autoridad comprende a todas aquellas personas que disponen de la fuerza pública, en virtud de circunstancias, ya legales ya de hecho y que por lo mismo estén en posibilidad material de obrar como individuos que ejerzan actos públicos, por el hecho de ser pública la fuerza de que disponen.⁸

⁸ Jurisprudencia 53 Quinta época pag. 98, volumen Comunes al Pleno y Sala, octava parte, Apéndice 1917-1975.

Autoridad es aquel órgano estatal de facto o de iure investido con facultades o poderes de decisión o ejecución cuyo ejercicio crea, modifica o extingue situaciones generales concretas de hecho o jurídicas con trascendencia particular y determinada de una manera imperativa.⁹

b) **Por competencia**, nos referimos a la porción de poder dada a una persona pública o a sus órganos para conocer de determinados negocios, la cual requiere siempre un texto expreso en la ley. La competencia es constitutiva del órgano que la ejerce y no un derecho del titular del propio órgano.

La competencia se puede clasificar en orden al grado, el cual supone un orden jerárquico de la administración, en orden a la materia y en orden al territorio.

c) **La voluntad**, constituye un requisito de validez y existencia, pues si no se manifiesta no hay acto administrativo, dicha voluntad debe expresarse libremente y no estar viciada por error, dolo, violencia, lesión, mala fe.

d) **Investidura**, Es el carácter que confiere la toma de posesión de ciertos cargos o dignidades.

B.2.- ELEMENTO CAUSAL

En cuanto a la segunda interrogante se advierte el carácter causal y final del acto, entrañando los elementos objetivos del mismo, ubicándonos para tal efecto en los presupuestos de hecho y de derecho que le anteceden:

- a) La causa.
- b) El objeto.

a) **Causa**, se habla muy similarmente del motivo y de la causa, sintetizándolos serían precisamente los antecedentes que provocan al acto administrativo; debe existir siempre el nexo causal lógico entre lo declarado y las razones que lo determinan, exigiendo no solo que la orden exprese el motivo, sino que éste exista realmente y que de acuerdo con la ley, sea bastante para provocar el acto.

⁹ Burgoa Orihuela Ignacio. El Juicio de Amparo. Editorial Porrúa. México 1994, Edición 31, pag. 338.

El motivo es la realización concreta de las circunstancias que de manera abstracta establece la ley para que la autoridad esté en posibilidad de actuar.

b) El objeto, igualmente tiene diversas acepciones entendiéndose como el fin, el contenido, los efectos, el mérito, etc. Sobre el particular Serra Rojas señala que el objeto o contenido del acto, es aquello que el acto decide, certifica, u opina, debiendo tener las siguientes características: ser determinado, ser posible física y jurídicamente, debe ser lícito.

El mérito vendría a ser la oportunidad, el momento preciso en que debe efectuarse; en cuanto al fin en general se persigue la satisfacción del bien común, específicamente soluciona problemas concretos e inmediatos.

B.3.- ELEMENTO FORMAL

Corresponde contestar la última interrogante, la cual está investida de formalidad, comprende el modo como se manifiesta la voluntad administrativa, es la exteriorización objetiva y abarca los elementos de la forma y el procedimiento.

a) La forma, se constituye por las condiciones externas exigidas para la validez de un acto administrativo. El cumplimiento de las formas por escrito son obligatorias las formas intrínsecas son las que atañen a la configuración del acto, sin referirse al fondo del mismo, son las relativas a solemnidades rituarías que ha de seguir el acto, son garantías automáticas emanadas por las leyes o reglamentos para el buen funcionamiento de la administración, brindando así seguridad jurídica.

El artículo 16 Constitucional alude al mandamiento escrito como una formalidad administrativa necesaria para la resolución, al mismo tiempo que debe fundar y motivar la causa legal de su procedencia, entendiendo la fundamentación como la invocación de los preceptos jurídicos relativos al caso concreto; la motivación consiste en los razonamientos mediante los cuales el acto se ajusta a las prevenciones de determinados preceptos legales, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formula la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal.

En el derecho administrativo mexicano hay otros requisitos y detalles de forma para cada caso administrativo en concreto y de acuerdo a un sinnúmero de leyes administrativas, sin embargo el contenido ordinario de un acto administrativo puede ser el siguiente:

1.- Encabezado.- Indica con precisión a la autoridad o al órgano que emite el acto, lugar, fecha y número de expediente o folio.

2.- Preámbulo.- Se refieren a los antecedentes, motivos, actos preparatorios, así como normas legales.

3.- Parte dispositiva.

4.- Firma , nombre y el puesto del servidor público.

b) Procedimiento.- Para el nacimiento de un acto administrativo se requiere de una serie de formalidades y actos intermedios precedentes para la toma de decisión del funcionario, constituyendo una garantía de legalidad. El procedimiento debe comprender la regulación de formalidades para la formación, ejecución y revisión dentro de la esfera administrativa de los actos de la administración, así como normas para la presentación, tramitación y resolución de las impugnaciones que se darían contra esos actos.

El procedimiento administrativo es todo el conjunto de actos señalados en la ley, para la producción del acto administrativo (procedimiento previo), así como la ejecución voluntaria y la ejecución forzosa, ya sea internas o externas.¹⁰

La exposición de motivos de la Ley de Procedimientos Administrativos española, del 17 de julio de 1958, define el procedimiento administrativo como el : "cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin":

Existe procedimiento interno y procedimiento de ejecución, procedimiento de oficio y procedimiento a petición de parte .

¹⁰ Acosta Romero, Op. Cit. pag 679

PROCEDIMIENTO INTERNO Y EXTERNO.

El procedimiento interno se da en todo el conjunto de actos que realiza la Administración, en su ámbito meramente de gestión administrativa entre sus órganos, sin interferir la esfera de los particulares y podrá ser a su vez previo, si es anterior a una decisión o resolución y posterior de ejecución, que también puede ser interno o externo.

Procedimiento externo será aquel que interfiera la esfera jurídica de los particulares en mayor o menor grado.

PROCEDIMIENTO PREVIO Y DE EJECUCIÓN.

Hay actos administrativos que sí requieren procedimiento previo, verbigracia, la expropiación en la que se necesita que se hagan estudios urbanísticos y económicos, etc., para determinar su conveniencia. Cuando el acto administrativo no se cumple voluntariamente viene el procedimiento de ejecución en los que se utiliza la compulsión.¹¹

PROCEDIMIENTO DE OFICIO Y A PETICION DE PARTE .

Será de oficio o vinculado aquel procedimiento que lleven a cabo las autoridades en cumplimiento de sus obligaciones; a petición de parte es aquel que requiere el impulso de particular para la expedición de un acto administrativo, o para la ejecución de éste.¹²

C) EFECTOS.

C.1.- DISTINCIÓN ENTRE ACTO PERFECTO Y ACTO EFICAZ.

El acto administrativo es perfecto cuando esta completamente formado; es decir que todos sus elementos sean regulares y sus modalidades o requisitos se hayan cumplido, naciendo a la existencia jurídica, sin embargo para que sea eficaz debe realizarse jurídica y materialmente, pudiendo no realizarse ya sea porque esté sujeto a término o a condición y estas condiciones nunca lleguen a realizarse. El acto que no es perfecto puede ser perfeccionado con el cumplimiento de aquellas operaciones que faltan para su perfección.

¹¹ De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa 15 edición, pag 340, México 1987.

¹² Acosta Romero , Op. Cit. pags 680, 681

C.2.- EFECTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.

Los efectos directos del acto administrativo pueden ser la creación, modificación, transmisión, declaración, extinción de derechos y obligaciones; es decir producirán obligaciones de dar, de hacer, o no hacer o declarar un derecho.

Los efectos indirectos son la realización de la actividad encomendada al órgano administrativo y de la decisión que contiene el acto administrativo.

El acto administrativo produce sus efectos desde que se han cumplido todos sus requisitos. El contenido de los mismos determina el modo y forma de su aplicación, las resoluciones deben darse a conocer para divulgar la acción administrativa para que el particular se entere del resultado de sus gestiones, pudiendo en algunos casos mantener la reserva correspondiente, pero desde luego los actos administrativos de carácter general deben publicarse; cuando se afecten los intereses particulares se notificará según la forma administrativa. Las demás notificaciones pueden hacerse incluso por simple oficio, carta u otro medio de conocimiento, ya sea personal, por cédula, correo, telegrama, etcétera.

Los efectos que produce el acto administrativo son oponibles ante terceros, frente a los demás órganos administrativos a otras entidades públicas y a los particulares. Se puede entender como tercero todo aquel sujeto frente al que se puede hacer valer un acto administrativo y aquel que tiene un interés jurídico directo en que se otorgue o no, o en que se modifique el acto administrativo.

El cumplimiento del acto administrativo es la ejecución que puede ser voluntaria por parte de los particulares como por los órganos inferiores. Los actos administrativos pueden ejecutarse por órganos de la propia administración salvo aquellos que sean meramente declarativos.

D) EXTINCIÓN.

El acto administrativo puede extinguirse por medios normales y anormales.

D.1.- Medios normales

Son medios normales los tendientes a su cumplimentación , son medios anormales los que por algún motivo no permitan el cumplimiento del mismo.

D.2.- Medios anormales.

Revocación.- Es el acto por medio del cual la administración deja sin efecto total o parcialmente un acto previo, válido, por razones de oportunidad técnica , de interés público o de legalidad. Es un acto unilateral de la Administración Pública. Es importante destacar que los actos de efectos inmediatos no son susceptibles de revocación, ya que no se pueden afectar derechos adquiridos. La revocación constituye un nuevo acto administrativo que deja sin efectos el anterior.

Rescisión .- Sólo opera en convenios o acuerdos, presentándose cuando una de las partes no cumplan con las obligaciones convenidas, con lo cual queda facultada la otra parte para dar por terminado el contrato.

Prescripción .- Medio de librarse de obligaciones por el simple transcurso del tiempo de acuerdo a lo que dispongan las leyes administrativas en cada caso.

Caducidad .- Medio de extinción de un derecho por la falta de cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley o en el acto administrativo.

Término.- Acontecimiento futuro de realización cierta del que dependen que se realicen o extingan los efectos de un acto jurídico de carácter extintivo o suspensivo.

Condición.- Acontecimiento futuro de realización incierta del que se hace depender el nacimiento o la extinción de una obligación o de un derecho.

Renuncia de derechos.- Es la facultad que tienen las personas de renunciar a ciertos derechos, siempre y cuando concurren las siguientes características: que se trate de un acto administrativo de tracto sucesivo o tratándose de un acto de efectos inmediatos , éstos no se hayan realizado aún.¹³

¹³ Ibidem pags 659, 660, 661.

D.3 IRREGULARIDADES E INEFICACIAS EN EL ACTO ADMINISTRATIVO.

De acuerdo a la doctrina del derecho privado los grados de invalidez del acto jurídico son: La inexistencia, la nulidad absoluta, la nulidad relativa.

La teoría de la nulidad y de la inexistencia del acto jurídico se apoya en la civilista la cual sostiene que la existencia de un acto jurídico depende de dos elementos básicos que son el consentimiento y el objeto y según los casos un elemento formalista, la ausencia de cualquiera de ellos trae como resultado la nada jurídica, un acto es inexistente cuando no reúne los elementos de hecho que supone su naturaleza o su objeto y en ausencia de los cuales es lógicamente imposible concebir su inexistencia, no es susceptible de convalidarse, ni de valer por prescripción y todo tercero perjudicado puede invocarlo.

La inexistencia de los actos administrativos constituye una sanción especial que no requiere estar consagrada en la ley, opera como una necesidad lógica cuando al acto le hace falta alguno de sus elementos esenciales .

Sin embargo encontramos que hay un alto grado de dificultad para determinar cuales son los elementos cuya falta origina la inexistencia.¹⁴

- a) Falta de voluntad.
- b) Falta del objeto.
- c) Falta de competencia.
- d) Omisión en las formas.

D.4.- NULIDAD ABSOLUTA

Esta se reconoce en que uno de los elementos orgánicos del acto, voluntad, objeto, forma, se han realizado imperfectamente o bien el fin que persiguen sus autores esta condenado por la ley; puede ser invocada por todos los interesados, no desaparece ni por confirmación, ni por prescripción, los efectos del acto son destruidos retroactivamente al decretarse la nulidad.

¹⁴ Fraga Gabino, Op. Cit. pag 293

El acto jurídico inexistente no hace posible en ningún caso el engendrar un efecto de derecho cualquiera que sea, lo cual es diferente del acto viciado de nulidad absoluta, ya que éste es una realidad mientras no ha sido destruido por una decisión judicial, la nulidad absoluta no impide que el acto produzca provisionalmente sus efectos .

La nulidad relativa se presenta cuando alguno de los elementos básicos del acto jurídico está mal conformado, es susceptible de convalidarse y valer por prescripción, su nulidad sólo puede ser invocada por las partes que intervinieron en su celebración, puede ser parcial si las partes del acto pueden subsistir separadas.

Las tesis anteriormente planteadas corresponden al derecho privado y por tanto no pueden aplicarse al derecho administrativo ya que éste involucra los fines del poder público, que si bien el interés general exige la ineficacia del acto irregular en base a la garantía de un orden social, ese mismo interés requiere la estabilidad de situaciones engendradas, así pues, habrá casos en que el interés social reclame que se prive de efectos a un acto irregular, mientras que en otros exige que subsistan porque el perjuicio de la ineficacia es más grave que el que pueda producir la falta de sanción de la irregularidad.

Por otra parte, si atendemos al texto de las leyes y Reglamentos para distinguir los grados de irregularidades de un acto administrativo, nos encontraremos con gran dificultad en razón a los criterios que siguen debido a la variedad de leyes y disposiciones administrativas existentes; así Fernández de Velazco, citado por Fraga en su Libro de Derecho Administrativo, realiza una clasificación de las sanciones que puede tener un acto irregular, mismas que van desde la falta absoluta de efectos, hasta aquellos actos que puedan sostenerse originando tan solo responsabilidad para su autor.

Por lo tanto, si queremos atender a un criterio universal, no es posible determinar categóricamente cuales son los elementos constitutivos del acto administrativo y cuales son sus elementos de validez. Sin embargo algunos autores sostienen que la ineficacia del acto jurídico debe ser distinguida de su invalidez en la medida en que se dejen de producir sus efectos jurídicos, ya sea que se deba a una causa originaria o a una causa subsecuente.

En otra línea, Acosta Romero en su libro de Derecho Administrativo, sostiene que es ilógico el concepto de inexistencia , ya que si existe un solo elemento , consideramos que habrá un acto, pero la expresión acto inexistente implica una antinomia ilógica, puesto que independientemente de la apreciación objetiva de los efectos de un solo elemento, o bien que no se produzcan éstos, es más propio hablar de una irregularidad del acto debido a su mala conformación, puesto que la inexistencia implica la negación absoluta del acto jurídico, es decir, no se da en lo absoluto, ni el acto ni ninguno de sus elementos, ya que al darse alguno de sus elementos existiría éste y el acto sería mal formado, no sería el acto perfecto, pero existiría un rudimento de él; por lo tanto la noción de inexistencia resulta confusa.

Particularmente manifestamos el apoyo en tal tesis, salvo en casos extremos de vicios, como la falta total de voluntad, o que el objeto sea física o jurídicamente imposible, o bien la incompetencia grosera y evidente, los cuales por obvio de sus irregularidades evidencian su inexistencia del acto administrativo propiamente hablando y en un momento dado calificarlo fuera de todo contexto legal como un acto humano.

Por lo que respecta a la Legislación Positiva, tenemos que:

El artículo 8o. del Código Civil para el Distrito Federal dispone que: "Los actos ejecutados contra el tenor de las leyes prohibitivas o de interés público serán nulos, excepto en los casos en que la Ley ordene lo contrario."

Es inaplicable este precepto en virtud de que regula situaciones de derecho privado, ya que si se aplicara la norma civil a todo acto administrativo viciado y por lo mismo contrarios a la ley, estaría afectado de una nulidad absoluta.

La legislación positiva demuestra que en muchos casos la sanción de los actos irregulares no reúne todos los caracteres de la nulidad absoluta, que son: poder ser invocada por todo tercero y no desaparecer por la confirmación o por prescripción. Por lo tanto la nulidad absoluta y la anulabilidad (nulidad relativa), no se distinguen por sus efectos, sino solamente por la manera como se realiza la eliminación de las disposiciones irregulares.

En cuanto a los llamados elementos de validez, resulta discutible que puedan llamarse elementos, pues los elementos son la parte integrante de un todo y lo que se viene señalando como elementos no son sino requisitos o modalidades cuya mal conformación trae como consecuencia la nulidad relativa.

Las leyes administrativas establecen a la nulidad de pleno derecho como una sanción a los actos que se realicen contra el tenor de las normas prohibitivas o limitativas. La nulidad de pleno derecho no produce efectos jurídicos, sin embargo es necesario advertirse que la declaración no tiene efectos automáticos, es decir que por el solo hecho de estar consignada en la Ley, el acto no produce efectos, situación que consideramos totalmente apartada de la realidad. En todo caso es necesario una declaración de autoridad que determine la anulación del acto y que destruya los efectos que sean susceptibles de ello, porque habrá efectos que no sean posibles de destruirse y se deberá buscar procedimientos que restituyan en lo posible esos efectos, o que se traduzcan en sanciones penales.

Hay casos en que las modalidades o requisitos de los elementos del acto administrativo adolecen de imperfecciones que originan ineficacias, pero no se les califica con el término de nulidades relativas.

Las irregularidades del acto o de sus elementos implica que el acto no es perfecto o que alguno de sus elementos por alguna causa sea irregular, es decir que no reúna los requisitos o modalidades necesarios para que opere con plenitud, por lo que su irregularidad traerá como consecuencia la ineficacia total o parcial de aquel, que puede ser inmediata o bien que sea necesario que se declare por parte de la autoridad dicha ineficacia.

Cuando al acto administrativo le falten alguno de sus elementos o éstos estén mal conformados, o sus requisitos o formalidades falten o no se den tal como lo previene la ley, provocan que el acto sea irregular, lo que trae como consecuencia la falta total o parcial de los efectos del acto.

La falta del sujeto acarreará la falta del acto administrativo, ya que si no hay sujeto lógicamente no habrá posibilidad de emitirse el acto, en tal caso sí pudiera hablarse de inexistencia, si el sujeto es incompetente la falta de efectos será total, o parcial dependiendo del grado de incompetencia del acto.

La falta de voluntad o voluntad viciada por el error, dolo o violencia; la falta de voluntad acarreará ineficacia completa del acto, los vicios de la voluntad podrán modificarse en algunos casos siempre que así lo prevenga la ley.

La falta de objeto acarreará la ineficacia completa del acto administrativo, la ilicitud en el objeto también acarrearía que se dejara sin efectos.

La falta de forma trae como consecuencia la falta de efectos en el acto, cuando se requiera que éste sea por escrito, en otros casos la falta de forma prevista por la ley conlleva la total o parcial ineficacia, según lo determinen las leyes.

La falta de motivo generalmente no provoca la ineficacia inmediata del acto y puede ser anulado posteriormente por la misma autoridad que lo emitió, por su superior jerárquico o por los tribunales federales en materia de amparo cuando se alegue la falta de motivación prevista en el artículo 16 Constitucional.

La falta de oportunidad no es causa de ineficacia del acto y su apreciación y prueba resulta muy difícil, pues es subjetiva y posterior a la realización del acto.

La falta de finalidad solo puede apreciarse a posteriori y se le identifica con la figura de desvío de poder en materia de sanciones.

Así las cosas resulta evidente la diversidad de criterios que se pueden aplicar al hacer la declaración de nulidad de un acto, lo cual conlleva a que se produzcan diversos efectos apartándose con ello a la seguridad jurídica que produce la uniformidad de criterios.

CAPITULO II. AUTORIDADES FISCALES.

A) CONCEPTO.

Todo Estado de Derecho posee como imperativo lógico para cumplir sus fines y su propia preservación, el que su actividad financiera se desarrolle de acuerdo a un marco de legalidad y equidad, entendiendo la actividad financiera como la actividad del Estado relativa a la percepción, conservación y erogación de los bienes, recursos y medios para la satisfacción de necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.¹

Interesa principalmente a nuestro estudio el momento de la recaudación en la actividad financiera, la cual se entiende como la obtención de recursos, la percepción de caudales.

Ahora bien, siendo nuestro tema las **AUTORIDADES FISCALES**, podemos entender como autoridad al órgano estatal investido de facultades de decisión y ejecución cuyo ejercicio engendra la creación, modificación o extinción de situaciones de hecho o jurídicas con trascendencia particular y determinada de una manera imperativa. Para mayor precisión y a efecto de completar el concepto de autoridad, nos remitimos a lo ya expuesto en el capítulo primero del presente estudio.

Por lo que respecta a la definición del Fisco nos abocaremos a las raíces etimológicas a fin de diferenciar conceptos análogos: Fisco proviene del latín "fiscus", lo cual era entendido como la cesta de mimbre donde se depositaba los tributos al rey; concepto diferente al "erarium" que se consideraba propiamente como el tesoro del Estado, sin embargo posteriormente estos dos conceptos se utilizaron indistintamente para designar los bienes públicos; se considera un tercer término análogo a los anteriores que es la **HACIENDA** y que de acuerdo a su etimología árabe "ckasena" significa cámara del tesoro.

¹ Jacinto Faya Viesca Finanzas Públicas. México 1980, Editorial Porrúa. Pag 10.

Nuestra Suprema Corte de Justicia ha definido al fisco en los siguientes términos: "Lo perteneciente al fisco y fisco significa entre otras cosas la parte de la hacienda pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo las autoridades fiscales las que intervienen en la cuestación por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no sean autoridades fiscales, pero aún cuando tengan facultad de resolución en materia de hacienda, carecen de esa actividad en la cuestación, que es la característica de las autoridades fiscales.²

Por lo anterior podemos concluir que las autoridades fiscales son el conjunto de organismos administrativos centralizados autónomos o no, principalmente de la SHCP y organismos fiscales autónomos con personalidad jurídica propia, que tienen como principal función la recaudación de impuestos, función que es la nota distintiva de tales autoridades, no obstante ejercen las atribuciones que por imperativo de ley corresponden al Presidente de la República, atribución consagrada en la fracción I del artículo 89 Constitucional de ejecutar leyes tributarias y por lo mismo de determinar la existencia de los créditos fiscales, fijar su importe líquido y exigible, percibirlos y cobrarlos en su caso a través de diversos procedimientos.

No obstante que los tres poderes colaboran entre sí para el desarrollo de la actividad financiera, abordaremos sólo al poder ejecutivo el cual supone una organización de diversas unidades administrativas que directa o indirectamente dependen del ejecutivo a través de relaciones de jerarquía y dependencia para lograr una unidad de dirección y acción, así como de ejecución en la actividad de la propia administración encaminada a la consecución de los fines del Estado.³

En nuestra Constitución Política la organización administrativa se encuentra regulada en el artículo 90, el cual dispone que ésta será centralizada y paraestatal, de acuerdo a la Ley Orgánica que expida el Congreso, donde se distribuirán los asuntos del orden administrativo Federal que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos .

La Centralización es una de las principales formas de organización, en la cual los órganos de la Administración Pública se ordenan y acomodan articulándose bajo un orden jerárquico a partir del Presidente de la República .

² Sergio Francisco de la Garza . Derecho Financiero Mexicano. México 1994 Editorial Porrúa. pag 81

³ Acosta Romero, Op. Cit. pag.112.

A la SHCP como organismo centralizado le corresponde la tarea de recaudar las contribuciones, (artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación), por vía tributaria, por vía no tributaria (actividades de gestión) y el ingreso extraordinario (emisión de dinero, créditos dinerarios por vía de deuda) así como administrarlo y erogarlo, éstas últimas actividades correspondían a la extinta SPP.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece las atribuciones particulares de la SHCP, entre la que destaca la siguiente:

Artículo 31, fracción XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La estructura y competencia de la SHCP esta delimitada por su Reglamento Interior.

Las Autoridades Fiscales en los diversos niveles de gobierno (Federal, Estatal y Municipal), tienen su propia regulación y competencia, no obstante no será materia de estudio en el presente trabajo, pues sólo nos abocaremos a las Autoridades Fiscales Federales.

B) NATURALEZA DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL.

La estructura y organización de la SHCP es amplia y compleja, desempeña funciones que van desde planeación financiera, presupuestaria y de administración así como de regulación crediticia, monetaria y bancaria; sin embargo y dada la naturaleza primordial de la Secretaría caracterizada como organismo gubernamental recaudador, estudiaremos en este sentido la actividad de recaudación fiscal, en la cual participan básicamente los siguientes actos:

- a) ACTOS DE VIGILANCIA O FISCALIZACION .
- b) ACTOS DE DETERMINACIÓN.
- c) ACTOS DE RECAUDACION.
- d) SANCIONES

Dichos actos constituyen el procedimiento recaudatorio de la SHCP, donde se realizan estos actos concatenadamente, sin posibilidad de encontrar una verdadera división, fusionándose en múltiples ocasiones en un sólo acto y aún cuando alguno de los actos enlistados se produzca unitariamente, ello no significa que deba subsistir independientemente ya que van encauzados al propósito fundamental de allegarse de recursos

B.a) ACTOS DE VIGILANCIA O FISCALIZACION.

Dichos actos implican control, es observar que los sujetos obligados a dar tributos fiscales cumplan con sus deberes que en ese sentido impongan las leyes.

La autoridad fiscal desarrolla una serie de actividades de vigilancia previa y a posteriori y de sanción respecto a las infracciones que descubre; las medidas de fiscalización y de control permiten conocer las operaciones reales celebradas por los contribuyentes., en este sentido las visitas domiciliarias constituyen el medio de fiscalización por excelencia.

La utilización de visitas de auditoria debe enfocarse hacia la obtención de resultados óptimos, ya que el objeto mediato de la fiscalización es el cumplimiento voluntario, por lo que deben prevalecer los criterios que consideran fundamentalmente el efecto ejemplificador que debe surtir una visita domiciliaria hacia el entorno en el que actúa determinado contribuyente, como son las empresas de un mismo giro y las que están relacionadas en calidad de proveedor y cliente, principalmente.

Posteriormente se analizará en detalle tales facultades de fiscalización.

Fuera de las visitas domiciliarias las autoridades fiscales también pueden desde sus propias oficinas realizar actos de fiscalización en base a informaciones provenientes de terceros, responsables solidarios o a los mismos contribuyentes, donde deberá expedirse una orden signada por la autoridad competente que contenga el nombre y domicilio de la persona a quien va dirigida, indicándose el plazo y lugar para proporcionar la información o datos solicitados; de la revisión efectuada se expedirá un oficio de observaciones en los que se haga constar el resultado de la revisión, ya sea que se impute incumplimiento o conclusión sin observaciones, en el primer caso el contribuyente tendrá un plazo de 15 a 45 días para presentar los documentos que desvirtúen las observaciones.

* (Ver subtema denominado Visitas domiciliarias.)

B.a.1) ACTOS DE CONTROL. REGISTRO.

El procedimiento preparatorio de control tiene como objeto hacer que el deudor del impuesto esté atento a sus obligaciones en la determinación y hacer posible su cumplimiento, consiste pues, en recolectar material respecto de los hechos generadores y en la realización de avisos y notificaciones.

En este procedimiento los deberes del contribuyente consisten en proporcionar información, denuncias de ejercicio y tolerancia de vigilancia.

Crea la sensación de riesgo en el contribuyente incumplido a fin de inducirlo a cumplir con sus obligaciones.

Las maneras de controlar las fases que presenta el incumplimiento voluntario son:

1.- Buscar el registro total de los contribuyentes obligados a registrarse como tales.

2.- Tener un control de contribuyentes que han presentado en tiempo y forma sus declaraciones y aquellos otros que no lo han hecho, identificándolos y posteriormente emitir requerimientos y liquidaciones provisionales de impuestos.

3.- Buscar que las declaraciones que se presenten contengan información fidedigna y verás.

4.- Recuperar los adeudos de los contribuyentes.

Las medidas de control en tales fases de incumplimiento pueden enunciarse de la siguiente manera:

- 1.- Actividades registradoras de los contribuyentes.
- 2.- Actividades registradoras de los establecimientos y fábricas .
- 3.- Actividades registradoras de automóviles.
- 4.- Actos de autorización para determinadas actividades.
- 5.- Uso de máquinas de comprobación fiscal.
- 6.- Control de transporte de productos gravados.
- 7.- Revisión de las declaraciones de los contribuyentes.

Esta última actividad busca comprobar la fidelidad de la información contenida en las declaraciones de la siguiente forma:

- a) Corrección aritmética mediante procesos electrónicos.
- b) Revisión legal que comprueba el cumplimiento formal de requisitos en las declaraciones.
- c) Comprueban la veracidad de la información contenida .
- d) Revisión del dictamen del Contador Público.

B.a.2.) AVALUÓ Y VERIFICACION DE BIENES.

Dispone el artículo 42 fracción VI del CFF como otra facultad de fiscalización de la SHCP el de practicar u ordenar se lleve a cabo avalúo o verificación de bienes de toda índole, incluso durante su transportación, lo cual tiene como objeto determinar presuntivamente el costo de bienes y comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, establecer en su caso los tributos omitidos.

No obstante que esta facultad es utilizada básicamente en materia aduanera, también se utiliza cuando en una visita domiciliaria se localizan mercancías de procedencia extranjera, o bien cuando se ofrecen garantías prendarias o hipotecarias.

B.a.3.) INFORMES DE FUNCIONARIOS .

Encontramos como otra facultad de fiscalización de las autoridades fiscales administrativas la de recabar de funcionarios y empleados públicos, así como de fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones, con el fin de coadyuvar como terceros relacionados con el contribuyente verificado.

B.a.4.) REVISION DE CONTABILIDAD Y DECLARACIONES.

De acuerdo con lo establecido con el artículo 42 fracción II del CFF , la facultad de requerir contabilidad se llevará a cabo de acuerdo a las siguientes reglas :

- a) Llevará los sistemas de registro contable previstos en el R.CFF
- b) Los asientos de la contabilidad deberán ser analíticos y efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen sus actividades correspondientes.
- c) Deberán llevar su contabilidad en el domicilio fiscal.

Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros relacionados para que exhiban y en su caso proporcionen la contabilidad, declaraciones y avisos .

B.b) ACTOS DE DETERMINACION.

Es un acto constitutivo con el que nace la obligación que hasta entonces estaba en potencia en la Ley. La determinación se puede originar de un acto jurisdiccional administrativo que emane de un tribunal de justicia o sea consecuencia de un acto voluntario de cumplimiento por parte del contribuyente .

La determinación nace desde que en una norma nueva concreta, individualizada establece un supuesto jurídico, sus efectos se producen a partir del momento en que queda integrada. Su propia naturaleza rige para lo futuro, la obligación se hace cierta y exigible adquiriendo ejecutoriedad.

B.c) ACTOS DE RECAUDACIÓN

El cobro de toda clase de créditos a favor del gobierno federal y la percepción de fondos y valores por otros conceptos a que tenga derecho el mismo o por cuenta ajena, debe hacerse por la Tesorería de la Federación directamente o por conducto de sus organismos subalternos auxiliares.

La tesorería de la federación esta adscrita directamente al secretario de la SHCP

El importe de los créditos se recauda en diversas formas: en efectivo, en marbetes, en especie, en bonos expedidos por la tesorería de la federación u otras formas de acuerdo con lo que establezcan las leyes respectivas, los giros telegráficos o postales se consideran como efectivo.

Cuando se autorice el pago de los créditos con bonos de la tesorería de la federación o con bonos o cupones de la deuda pública, la amortización de éstos y el registro de las operaciones contables quedan sujetos a lo que dispongan las leyes o disposiciones especiales relativas y a los instructivos correspondientes.

* (este tema se estudiará con profundidad más adelante).

La dación de bienes se acepta excepcionalmente cuando se pretende cubrir créditos de naturaleza no tributaria, siempre que los bienes que se ofrezcan sean de utilidad para incrementar el patrimonio nacional o de fácil realización o venta, a juicio o por acuerdo expreso del Secretario y que se expida la orden de pago que afecte el presupuesto de egresos por el valor parcial de los bienes. El pago también puede hacerse por cheques certificados, siempre que se expidan a favor de la Tesorería o de sus organismos subalternos o auxiliares; es necesario también que el librador este inscrito en el R.F.C. y que el documento esté a cargo de una Institución Bancaria de la localidad o circunscripción territorial de la oficina recaudadora, que no estén endosados y que se anote el nombre del librador y la leyenda de que el cheque cubre créditos por determinado concepto y su importe deberá abonarse exclusivamente en la cuenta bancaria de la tesorería de la federación.

La Tesorería tiene la facultad de expedir certificados especiales por percepciones que tenga destinados al pago de impuestos, derechos, productos o aprovechamientos para que surtan efectos en las oficinas recaudadoras que tengan a su cargo el cobro correspondiente.

Todas las cantidades que se recauden por cualquiera de las dependencias federales deben concentrarse en la Tesorería de la Federación y no pueden destinarse a fines específicos, salvo los casos que expresamente determinen las leyes.

Las cantidades que se recauden por cualquiera de las dependencias federales deben de reflejarse cualquiera que sea su forma o naturaleza tanto en las oficinas recaudadoras y la tesorería como en la cuenta de la Hacienda Pública Federal.

Para que tenga validez el pago de las diversas prestaciones fiscales el contribuyente debe obtener en todo caso de la Oficina recaudadora dependiente de la SHCP el recibo oficial o la forma valorada expedida y controlada por la propia SHCP

B.d) SANCIONES

Andrés Serra Rojas establece que los actos administrativos que afecten situaciones jurídicas particulares, que no son voluntariamente cumplidos, encuentran en la legislación administrativa los procedimientos coercitivos para llevarlos a su final cumplimiento.

En el procedimiento administrativo tributario, existen diversos procedimientos coercitivos, los cuales, tienden al cumplimiento de órdenes administrativos, constituyen propiamente una imposición a los particulares de dar, hacer o no hacer, llamándose, según el caso, mandatos o prohibiciones (Gabino Fraga, Derecho Administrativo).

Puede suceder que los particulares no cumplan espontáneamente con las resoluciones administrativas, expedidas por las autoridades tributarias, así como que tampoco cumplan las obligaciones y deberes que imponen directamente las leyes.

Es necesario no confundir los medios de coerción con las sanciones, la pena o sanción de carácter administrativo tiene una finalidad represiva o aflictiva, y no un fin de reparación.

Las sanciones son establecidas porque se ha violado determinado ordenamiento legal, la no observancia de las obligaciones que las leyes tributarias imponen a los contribuyentes, implica la aplicación de sanciones civiles y penales de diversa naturaleza, que subrayan enérgicamente el carácter público de la obligación tributaria. La sanción, en general, es cualquier medio del cual se vale el legislador para asegurar la eficacia de la norma. El Código Fiscal de la Federación señala dos clases de sanciones: las pecuniarias y las preventivas de libertad.

Las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en relación a las sanciones penales es como coadyuvante de la acción del Ministerio Público, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales, cuando considere que el fisco federal ha sufrido algún perjuicio (artículo 92 fracción II del CFF), esto es, que la autoridad judicial será la encargada de imponer las penas correspondientes cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se allegue a las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela, o declaratoria al Ministerio Público, para que ejercite la acción penal.

En cuanto a las sanciones administrativas es la propia secretaría quien realiza la aplicación de las mismas, exigiendo al mismo tiempo el pago de las prestaciones fiscales respectivas, así como de los recargos en su caso, sin perjuicio del procedimiento penal. (artículo 94, Código Fiscal).

La facultad sobre imposición de multas se encuentra contemplada en los artículos 70 y 75 del citado ordenamiento en sus diversas fracciones, debiendo en todo caso motivar y fundamentar su resolución.

El órgano encargado para ejercer en materia de infracciones y delitos fiscales e imponer sanciones correspondientes por infracciones al CFF. lo es, la Procuraduría Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal señala diversas infracciones, según que la responsabilidad recaiga sobre personas que realicen los supuestos que en el propio código se consideran como tales, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos o corresponda a funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, o sobre terceros.

Se previenen así mismo, los delitos fiscales que ameriten privación de la libertad cuando la SHCP, considere que el fisco ha sufrido daño o perjuicio y aquellos que requieran querrela por la propia secretaria.

Aun cuando se conozca el delito y el delincuente, no es posible proceder penalmente si la SHCP no se ha querrellado aunado a la prescripción de la acción penal de los delitos fiscales perseguibles por querrela de la secretaria.

Cuando los particulares no cumplen con sus obligaciones voluntariamente, la administración en ejercicio de su facultad económica coactiva podrá realizar sus pretensiones, utilizando para ello los medios de apremio o coacción, es decir, mediante una ejecución forzada. Los medios de apremio llevan implícito una amenaza de sanción para el caso de incumplimiento de la obligación preexistente; estos tienden a que los particulares cumplan con las órdenes administrativas y como consecuencia restringen su esfera jurídica. El Tribunal Fiscal ha resuelto que las medidas coercitivas que las leyes fiscales establecen para conseguir el pago de las prestaciones tributarias no pueden estimarse como actos de violencia que destruyan la voluntariedad del pago, ya que para asegurar el pago de las prestaciones tributarias no pueden estimarse como actos de violencia

C) VISITAS DOMICILIARIAS .

C.a) ORDEN DE VISITA .

De acuerdo con lo preceptuado por el artículo 16 Constitucional, se infiere que los requisitos mínimos que deben cumplir las autoridades fiscales al efectuar las visitas domiciliarias son las siguientes:

- 1.- La orden de visita debe de constar por escrito.
- 2.- Se debe expresar el lugar que ha de inspeccionarse .
- 3.- Debe contener el nombre de las personas que se ha de buscar.
- 4.- El objeto preciso de la visita.
- 5.- Levantamiento de un acta circunstanciada al final de una visita en presencia de dos testigos designados por el visitado o en su ausencia o negativa por la autoridad que practique la visita.
- 6.- Deben de cumplirse los demás requisitos que al efecto señalen las leyes respectivas.

En cumplimiento con éste último requisito, tenemos que de acuerdo al artículo 38 del CFF, se observará lo siguiente:

- I.- Constar por escrito .
- II.- Señalar autoridad que lo emite.
- III.- Estar fundada y motivada, expresando la resolución objeto o propósito de que se trate.
- IV.- Ostentar la firma del funcionario competente y en su caso el nombre o nombres de las personas a que va dirigido, por lo que se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación .

En complementación con el artículo 43 del mismo ordenamiento, se deberá indicar:

- 1.- El lugar o lugares en que deba efectuarse la visita.
- 2.- El aumento de lugares a visitar deberán de notificarse al visitado que deban efectuar la visita, los cuales podrán ser sustituidos, aumentados o reducidos en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente. Cualquiera de estas modificaciones se notificará al visitado. Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

La visita domiciliaria debe ser consecuencia de una orden de autoridad fiscal competente, la cual debe de revestir ciertas formalidades, entre otras que su titular este legitimado, que estampe firma autógrafa del mismo, etcétera.

C. b) DETERMINACIÓN DEL OBJETO

Las visitas domiciliarias deben de sujetarse a las reglas establecidas para los cateos, por lo que la orden judicial escrita expresará el lugar que ha de inspeccionarse y los objetos que se buscan.

La orden ha de ser específica y no genérica a efecto de que el contribuyente conozca las obligaciones fiscales que verificará la autoridad determinándolo concretamente.

Se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, debiendo practicarse precisamente en el domicilio señalado en la orden y aún cuando pudiese ser las oficinas del causante si este no se anuncia en la orden dicha visita será nula. Del mismo modo el acta circunstanciada que de ella se derive se hará precisamente en el lugar visitado.

C. c) PERSONA A QUIEN VA DIRIGIDA.

Dicha orden deberá ser recibida por el visitado o con su representado que se encuentre en el lugar, exigiendo que la orden se entregue materialmente ya que no basta que solo se muestre. Sin embargo si no se encontrase presente la persona a quien va dirigida la orden, se dejará citatorio a efecto de que el visitado o su representante legal los espere a las 24 horas siguientes.

El artículo 44 fracción II del CFF autoriza a los auditores que en tales casos puedan hacer una relación de la contabilidad del visitado y cuando consideren que el visitado pueda ausentarse o que trate de evitar el desarrollo de la visita.

Al día siguiente a la hora señalada por el citatorio deberán comparecer el visitado o su representante legal y no haciéndolo se iniciará la visita con quien en esos momentos se encuentre presente.

Si se presentare aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y el anterior, si el visitado conserva el local de éste, sin que para ello implique nueva orden o ampliación de la orden, haciendo constar tales hechos en el acta que se levante.

C. d) IDENTIFICACION

Los visitadores deberán identificarse precisamente al inicio de la visita ante las personas con las que se entienda la diligencia, haciéndose constar en el acta. Si los visitadores fueren sustituidos por otros debe hacerse constar que los visitadores se identificaron lo que debe constar en el acta parcial y no final.

Se considera a propósito de los visitadores que las personas que se designen para la práctica de la de la visita domiciliaria deben necesariamente ser contadores públicos en el legal ejercicio de su profesión y así acreditarlo al identificarse y ante el sujeto visitado, ya que el cerciorarse del pago correcto de los tributos constituye una cuestión de carácter técnico propio de la profesión de Contador Público.

C. e) TESTIGOS.

Los auditores deben requerir a la persona con quien se entienda la diligencia a que nombre dos testigos, si no lo hiciere o los designados no aceptan cumplir como tales los visitadores designarán a los testigos haciéndose constar tal circunstancia en el acta.

Los testigos son llamados para dar fe de ese acto jurídico para que lo presencien y confieran mayor utilidad.

Los testigos deben ser los idóneos y ajenos a los hechos que se circunstancien en el acta, por lo que tal asignación debe de recaer en personas ajenas a quienes rindan declaración, por lo que los auditores están imposibilitados de fungir como testigos.

Pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esta llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya o por ser su voluntad de dejar de ser testigos, en tal caso la persona con quien se entienda la visita debe designar otros testigos y ante su negativa o impedimento, los visitadores deberán designar a los substitutos.

El nombramiento de los testigos debe hacerse constar en el acta de iniciación de la visita o en el acta final si ésta es la única.

Las autoridades fiscales deben solicitar el auxilio de otras autoridades que sean competentes para que continúen una visita iniciada por aquellas, notificando a los visitados éste hecho.

C. f) ACTAS.

Las actas en sí desempeñan un papel fundamental en las visitas domiciliares ya que son los documentos públicos en que se encuentran consignados la existencia de los hechos para efecto de cualesquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado asimismo el

acta debe determinar las consecuencias que puedan causar los hechos u omisiones consignados en ellas. (artículo 46 fracción I, del CFF)

Asimismo es necesario establecer que si en el desarrollo de la diligencia de inspección la visita se realiza en dos o más lugares, en cada uno de los lugares visitados se levantarán sendas actas parciales ante la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado, hecho lo cual se agregarán al acta final de la visita.

Del mismo modo se pueden levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, ya sea que se tenga conocimiento de ello en el desarrollo de la visita o después de concluido.

Otro tipo de actas se constituyen cuando son levantadas en las oficinas de las autoridades fiscales en caso de que resulte imposible concluir las en el establecimiento del visitado, en tal caso se deberán notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entienda la diligencia .

El acta final se levanta al concluir la visita debiendo estar presente el visitado, su representante o la persona con quien se haya entendido la diligencia y si no esta presente se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no lo hiciera el acta final se levantará con quien estuviere presente en el lugar visitado.

Enseguida se procederá a firmar el acta por los visitantes que hubieran intervenido, así como por los testigos y por la persona con quien se haya entendido la diligencia, dejando copia al visitado.

En caso de negativa a la firma del visitado, la persona con quien se haya entendido la diligencia o de los testigos, se asentará tal circunstancia en el acta sin que ello afecte su validez y valor probatorio.

Es necesario establecer que entre la fecha del acta parcial en que se consignan los incumplimientos de las disposiciones fiscales y el acta final deberán de transcurrir por lo menos 15 días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros, registros y demás elementos tendientes a desvirtuar los hechos u omisiones contenidos en el acta, teniéndose por consentidos los hechos consignados en la misma, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta pruebas en contrario.

Las opiniones de los visitadores respecto al cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado no constituyen de ninguna forma resolución fiscal.

C. g) DESARROLLO DE LA VISITA.

Antes de entrar por completo a su estudio, cabe destacar el señalamiento que realiza Francisco de la Garza al clasificar las visitas domiciliarias en dos tipos: De inspección y de auditoria, siendo las primeras las que buscan comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular y las de auditoria buscan la comprobación integral del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Ahora bien, entrando al estudio del desenvolvimiento de las diligencias de visitas domiciliarias, nos encontramos con que el contribuyente también tiene obligaciones para que se efectúe debidamente la visita, observando las siguientes:

1.- El visitado esta obligado a permitir a los visitadores el acceso al lugar o lugares objeto de la misma.

2.- Poner a disposición de los visitadores la contabilidad y demás documentos acreditantes del cumplimiento de las obligaciones fiscales, de las cuales los visitadores podrán sacar copia fotostática previo cotejo con sus originales y sean anexados a las actas.

En caso de que se lleve la contabilidad en equipo de cómputo, se deberán poner el equipo respectivo a disposición de los visitadores, así como a sus operadores para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

3.- Deben permitir la verificación de bienes y mercancías, así como cualquier otro medio de almacenamiento de datos.

De acuerdo con el artículo 45 del CFF los visitadores pueden recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad fiscal cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

I.- Cuando el visitado o su representante o quien se encuentre se niegue a recibir la orden de visita.

II.- Si existen sistemas de contabilidad, registros o libros que no estén sellados cuando deben estarlo conforme a disposiciones fiscales.

III.- Si existen dos o más sistemas de contabilidad con contenidos distintos sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentadas.

IV.- Se lleven dos o más libros sociales con distinto contenido.

V.- No se hayan presentado las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales por el periodo a que se refiere la visita.

VI.- Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad dentro del plazo que señalan las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes .

VII.- Se desprendan o alteren o destruyan parcial o totalmente sin autorización legal los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra el propósito para el que fueron colocadas.

VIII.- Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad solo podrá recogerse dentro de las 48 horas anteriores señaladas para el inicio de la huelga o suspensión de labores.

IX.- Si el visitado, su representante o la persona con quien se entiende se niega a permitir el acceso a los lugares en donde se realiza la visita, así como mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido en la caja de valores.

En caso de que los visitadores recojan la contabilidad, deberán levantar acta parcial al respecto, terminando así la visita domiciliaria en el domicilio o establecimiento del visitado, continuándose el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales donde se levantará el acta final.

En caso de recogerse sólo una parte de la contabilidad se levantará acta parcial señalando los documentos que se recojan pudiendo continuar la visita en el domicilio o establecimiento del visitado.

C. h) ASEGURAMIENTO DE BIENES.

Durante el desarrollo de la visita los visitadores podrán asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad señalando o colocando marcas en dichos documentos, bienes, archiveros u oficina donde se encuentren, así como dejarlo en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen.

En caso de que el visitado pudiese necesitar alguno de los bienes asegurados para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo en presencia de dos testigos.

C. I) CONCLUSION ANTICIPADA

La autoridad fiscal puede concluir anticipadamente la visita en el domicilio del contribuyente en los siguientes casos:

1.- Cuando antes del inicio de la visita el visitado hubiere presentado aviso ante la SHCP expresando su deseo de manifestar sus estados financieros determinados por contador público autorizado, de acuerdo con los requisitos del artículo 46 del Reglamento del CFF. En tal caso se deberá levantar acta en la que se señale tal situación.

2.- Cuando se vaya a efectuar la determinación presuntiva de las declaraciones fiscales a cargo de los contribuyentes de acuerdo con lo previsto por el artículo 58 del CFF, si los visitadores descubren que el contribuyente se encuentra en alguno de los supuestos que prevé el artículo 55 del CFF y que son:

I.- Cuando se oponga u obstaculice la iniciación o el desarrollo de la diligencia de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales u omita presentar declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento de inicio de la visita y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que hubiere vencido el plazo para presentar tal declaración. En este supuesto no se incluyen aportaciones de seguridad social.

II.- No se presenten libros o registros de contabilidad o documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de los declarados o no se proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III.- Cuando exista omisión en el registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo por más del 35% sobre los declarados en el ejercicio.

III.- Cuando exista omisión en el registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo por más del 35% sobre los declarados en el ejercicio.

Cuando se registren compras, gastos o servicios que no se hayan realizado o recibido.

Cuando exista omisión, se altere el registro de existencia que deban figurar en los inventarios o se registren dichas existencias a precios diversos de los costos, siempre que el importe exceda del 3 % del costo de los inventarios.

IV.- Cuando no se cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no se lleve el procedimiento de control de los mismos establecidos en las disposiciones fiscales.

VI.- Por otro tipo de irregularidades en la contabilidad que impida el conocimiento de las operaciones del contribuyente.

Así pues, si el contribuyente se encuentra colocado en alguno de los supuestos señalados, las autoridades procederán conforme a lo siguiente :

a) Dentro de un plazo de tres meses después de iniciada la visita, mediante un acta parcial notificarán al visitado que se encuentre en posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva de su utilidad fiscal , siempre que hayan transcurrido tres meses después de iniciada la visita.

b) Dentro de los 15 días siguientes a la fecha de notificación del acta parcial, el visitado esta en posibilidad de corregir su situación fiscal en los distintos tributos que cause por sus actividades, a través de la presentación del formulario de corrección de su situación fiscal, del cual proporcionará copia a los visitantes. Este plazo es prorrogable solo una vez por 15 días más .

c) Las autoridades fiscales podrán concluir la visita o continuarla. En el primer caso el acta final contendrá constancias de que el contribuyente corrigió su situación fiscal; en caso de que los visitantes continúen la diligencia deberán hacer constar en el acta final todas las irregularidades que hubieren encontrado y las que hubiere corregido el visitado.

Concluida la visita en el domicilio del contribuyente se precisará nueva orden para iniciar otra diligencia, aún cuando las facultades de comprobación se fueren a aplicar en el mismo ejercicio y por los mismos tributos.

Ha quedado establecido que las visitas domiciliarias podrán concluirse anticipadamente cuando el contribuyente dé aviso a la autoridad fiscal de que un contador público determine sus estados financieros. Ahora bien, a efecto de completar tal apartado señalaremos a continuación los requisitos que deben reunir la determinación por contador público.

Los contadores públicos deben estar registrados en la SHCP, para lo cual deberán ser mexicanos con título válido ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de algún colegio de contadores reconocido por esta autoridad.

Los dictámenes se formularán de conformidad con el reglamento del CFF; el contador público deberá emitir junto con su dictámen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

Se deberá dar aviso a las autoridades fiscales dentro de los tres o cuatro meses siguientes a la fecha de terminación del ejercicio fiscal del contribuyente, según se trate de personas morales o físicas, debiendo ser suscrita tanto por el contador público como por el contribuyente. El dictamen se referirá a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

Si se estuviese practicando una visita y ésta se refiere a ejercicios anteriores a aquél a que se refiere el aviso, éste no producirá sus efectos. (Artículos 46 y 47 del R.CFF)

C.j) COMPULSAS.

Cuando sea necesario recabar de los propios responsables o de terceros, datos o documentos relacionados con los hechos que se deben de comprobar, una vez realizada la compulsas la autoridad fiscal hará saber el resultado a los sujetos pasivos o responsables solidarios, teniéndoseles por conformes con dicho resultado si dentro del plazo de 20 días no manifiestan sus observaciones, ni ofrecen las pruebas documentales pertinentes e idóneas para desvirtuarlos.

Así pues, el valor probatorio de las compulsas debe constreñirse a lo siguiente:

a) La solicitud de requerimiento a responsables solidarios o terceros de documentación o información se efectuará en el domicilio del compulsado anotando lugar y plazo en las cuales debe el compulsado proporcionar la documentación o información requerida.

b) La autoridad debe correr traslado al particular afectado de los datos obtenidos por la investigación indirecta con terceros en forma pormenorizada.

D) DETERMINACION

Como otra facultad para cumplimentar sus finalidades de recaudación, la autoridad fiscal puede verificar el contenido de las declaraciones para comprobar si éste es correcto, ello no obstante que a las declaraciones se les ha reconocido la presunción de veracidad.

Los contribuyentes en nuestra legislación son los encargados de realizar la determinación de sus contribuciones. El procedimiento de determinación regularmente inicia con la declaración del contribuyente; sin embargo cuando ésta ha sido omitida, la autoridad fiscal puede allegarse de los elementos suficientes por medio de presunciones e informaciones de terceros para realizar la determinación .

Sergio Francisco de la Garza contempla diversos tipos de procedimientos de determinación, los cuales los hace diferenciar del mayor, menor, o nulo grado de participación que pueda tener la autoridad tributaria, estableciendo así los siguientes tipos de determinación:

DETERMINACIÓN DE OFICIO.- Es la realizada por la autoridad fiscal sin la cooperación del sujeto pasivo, el cual constituye un caso anómalo por graves irregularidades en la conducta del contribuyente, por lo que la autoridad fiscal indaga por sí misma los elementos del hecho generador y determina el crédito fiscal.

Asimismo Francisco de la Garza hace la distinción de la determinación de oficio con la estimativa ya que ésta última no obstante que es realizada sólo por la autoridad tributaria, debe ser sobre base cierta..

DETERMINACIÓN MIXTA.- Es la realizada por la autoridad fiscal en cooperación con el deudor tributario.

AUTODETERMINACION.- Es la que realiza el deudor sin la intervención de la autoridad fiscal en forma espontánea .⁴

⁴ Francisco de la Garza. Ob. cit. pags 751-752.

DETERMINACIÓN CON BASE CIERTA.- Procede cuando la autoridad tiene todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho en su efectividad y circunstancias económicas.

D.a) ESTIMATIVA DE INGRESOS

Quando la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de vigilancia revise las declaraciones de los contribuyentes y no sea posible hacer su determinación sobre base cierta ya sea porque adolezcan de datos o elementos que la apoyen , la autoridad estará en posibilidad de realizar una determinación deductiva o sintética. La estimativa de ingresos no procede cuando el deudor no presente una parte de su documentación comprobatoria de sus declaraciones, si con la documentación que si presenta se puede conocer la situación fiscal del contribuyente.

Para que una estimativa este debidamente fundada y motivada , no es suficiente que los auditores manifiesten que han hecho la determinación de ingresos con base en documentos mencionados en forma genérica e indeterminada, sino que deben mencionar sus características y contenidos, ya que de lo contrario las apreciaciones hechas no resultan de la aplicación de medios indirectos de investigación, sino solo de la afirmación dogmática e inmotivada de los auditores.

La determinación presuntiva debe de hacerse solo en las causales hipotéticas que la ley disponga y no de manera discrecional .

Así el C.F.F dispone en su artículo 55 los siguientes supuestos jurídicos para una determinación presuntiva:

I.- Se opongan u obstaculicen las facultades de comprobación de las autoridades fiscales .

Omitan presentar la declaración de ejercicio de dichas facultades siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. (Lo anterior no es aplicable a las aportaciones de seguridad social .

II.- Cuando los contribuyentes no presenten los libros y registros de contabilidad , la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III.- Se de alguna de las siguientes irregularidades :

a) Omisión del registro de las operaciones de ingresos o compras , así como alteración del costo por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio.

b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deben figurar en los inventarios o registros de dicha existencia a precios distintos de los del costo siempre que en ambos casos el importe exceda del 3% del costo de los inventarios .

IV.- No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos que establezcan las disposiciones fiscales .

V.- Tengan la obligación de utilizar máquinas registradoras de comprobación fiscal que se les haya proporcionado, o no lo hagan o lo destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron proporcionadas.

VI.- Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

D.b) PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN ESTIMATIVA DE LA BASE.

El artículo 56 del CFF dispone que las autoridades fiscales calcularan los ingresos brutos de los contribuyentes y el valor de los actos o actividades sobre los que proceda el pago de las contribuciones, para el ejercicio de que se trata, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

I.-Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

II.- Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro con las modificaciones que en su caso hubieran tenido el ejercicio de las facultades de comprobación .

III.- A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente .

IV.- Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación .

V.- Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

En caso de que no exista ningún tipo de base sobre la que pueda determinarse presuntivamente los ingresos del contribuyente, el CFF establece en su artículo 61 algunas operaciones que en su resultado se presumen iguales que los ingresos o el valor de los actos o actividades del contribuyente y que son los siguientes:

I.- Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de 30 días lo más cercano posible a su cierre de ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades se determinará con base en el promedio diario del periodo reconstruido el que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.

II.- Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de los ingresos o el valor de los actos o actividades que observen durante siete días, incluyendo los inhábiles, cuando menos y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el periodo objeto de la revisión.

D. c) PRESUNCIONES PARA DETERMINAR INGRESOS.

Constituye una presunción *juris tantum*, es decir se presumirá salvo prueba en contrario:(Artículo 59 CFF)

I.- Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentre en poder del contribuyente corresponda a operaciones celebradas por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otras personas, siempre que se logre demostrar que al menos una de sus operaciones o actividades contenidas en tales elementos fue realizada por el contribuyente.

II.- Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa corresponde a operaciones del contribuyente.

III.- Que los depósitos en las cuentas bancarias del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que este obligado a llevar son ingresos por los que se deba pagar contribuciones .

IV.- Que son ingresos de la empresa por los que deban de pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de terceros cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y esta no los registre en contabilidad .

V.- Que las diferencias entre los activos registrados en la contabilidad y las existencias reales, correspondan a ingresos del último ejercicio que se revisa, por lo que se deben de pagar contribuciones .

VI.- Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicio al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos de mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

D.d) PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR ESTIMATIVAMENTE EL IMPORTE DE LAS ENAJENACIONES DE BIENES QUE NO SE REGISTRARON AL ADQUIRIRSE O QUE SON FALTANTES EN INVENTARIOS. (BASES IMPONIBLES).

Al no registrarse la adquisición de bienes los contribuyentes encuentran una fácil manera de evasión fiscal, el artículo 60 del CFF establece alguno de los procedimientos para determinar el importe de la enajenación, siendo el que resultara de algunas de las siguientes operaciones:

I.- El importe determinado de adquisición, incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses normales y moratorias, penas convencionales o cualquier otro concepto que se hubiera agregado con motivo de la adquisición, se multiplica por el importe de la adquisición bruta con que opera el contribuyente.

II.- La cantidad resultante se suma al importe determinado de la adquisición y la suma será el valor de la enajenación.

El por ciento de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la declaración del impuesto sobre la renta del contribuyente en el ejercicio de que se trate o de la última que hubiere declarado. A falta de declaración se entenderá que la utilidad bruta es del 50%. La presunción no se aplica cuando el contribuyente demuestre que la falta del registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor.

En caso de que no se pueda determinar el monto de la adquisición, se considerará el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridas por el contribuyente en el ejercicio de que se trate o en su defecto el de mercado o el de avalúo.

D.f) PRESUNCIONES CON BASE EN INFORMACIÓN O DOCUMENTOS DE TERCEROS.

(Artículo 62 CFF) Si en el desarrollo de una visita de inspección, los visitadores se encuentran con documentos que estén a nombre de terceros relacionados con el contribuyente, el CFF autoriza a que las autoridades fiscales presuman que esa información o documentos de terceros correspondan a operaciones relacionadas por el contribuyente cuando:

I.- Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.

II.- Señalen como lugar para la entrega el precio de bienes o prestación de servicios relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aún cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero real o ficticio.

III.- Señalen el nombre o domicilio de un tercero real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.

IV.- Se refieren a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta por personas interpósitas o ficticias.

D. g) UTILIZACION DE DATOS QUE PROVENGAN DE ORGANISMOS FISCALES AUTONOMOS.

Los datos obtenidos por las autoridades fiscales pueden servir para motivar las resoluciones de la SHCP y cualquier otra autoridad competente en materia de contribuciones fiscales.

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores se les debe aplicar la tasa o tarifa correspondiente.

Una vez finalizada las facultades de comprobación, fiscalización, revisión y control, la autoridad fiscal se encontrará ya en posibilidad de cuantificar ya el crédito tributario de manera precisa que pueda ser requerida de pago por la autoridad fiscal correspondiente al sujeto pasivo por adeudo propio y por adeudo ajeno, dando fin al procedimiento fiscal en su fase oficiosa.

Sin embargo existe la posibilidad de que la autoridad fiscal concluya sus investigaciones señalando que no existe observación alguna en base a que las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo realmente reflejaba los ingresos obtenidos y que los tributos fueron pagados en forma adecuada.

Así pues, nos encontramos en presencia de un acto formal y materialmente administrativo, ya que emana de una autoridad administrativa y crea una situación jurídica concreta.

En contraposición, Jarach ha sostenido que se trata de un acto de naturaleza jurisdiccional, asimilable a la sentencia declarativa.⁵

El TFF ha sostenido que los actos de determinación emitidos por autoridad tributaria no son actos jurisdiccionales, puesto que no implican la existencia de un conflicto de derechos que requiere solución .

En el acto de determinación la autoridad fiscal debe especificar la existencia del hecho generador del crédito fiscal, señalando el sujeto pasivo de la obligación y aplicar los parámetros establecidos en la ley a fin de determinar el monto total de la obligación a pagar.

⁵ Citado por De la Garza Ob. Cit. pag 779.

Como hemos visto en el capítulo anterior, siendo un acto administrativo debe reunir los requisitos que al efecto se explicaron y que señalamos nuevamente a saber:

- 1.- Estar debidamente fundamentado y motivado .
- 2.- Que provengan de autoridades competentes en ejercicio de sus funciones.
- 3.- Debe determinar su objeto, la cantidad fija del monto de la obligación y sus accesorios.
- 4.- Debe contener los requisitos de forma pertinentes .
- 5.- Poseer carácter ejecutorio.
- 6.- Tiene presunción de legalidad.

F) LA NOTIFICACION.

Una vez que las autoridades administrativas fiscales han determinado y liquidado la obligación fiscal, es necesario que se comunique tal acto al contribuyente.

El procedimiento concluye por la resolución; por la realización del acto, en caso de que se trate del acto de ejecución ya interna o coactiva éste último caso de acuerdo con los procedimientos de ejecución respectivos, por el silencio administrativo o por el sobreseimiento del procedimiento. Pero es necesario que haya otro acto más que es una formalidad esencial del procedimiento, que consiste precisamente en la notificación del acto administrativo.

Es indispensable que el acto administrativo se notifique para que surta sus efectos crear, modificar, transmitir y extinguir derechos y obligaciones.

La notificación es el acto por el cual la Administración Pública hace saber en forma fehaciente y formal a aquellos a quienes va dirigido el acto administrativo, éste y sus efectos.

El Derecho Administrativo ha adoptado varias formas de notificación del Derecho Procesal, como la notificación personal, que es formal; o por correo certificado, por telegrama. La notificación puede hacerse por publicación del acto en el Diario Oficial de la Federación.

Efectos de la notificación:

- 1.- Que el administrado tenga conocimiento del acto administrativo.
- 2.- Que sea punto de partida para el cumplimiento de los derechos y obligaciones que impone el acto administrativo .
- 3.- Que sea punto de partida para hacer valer dentro de un plazo que señalan las leyes, los medios de impugnación ya sea administrativos o jurisdiccionales.⁶

Así el CFF dispone en su artículo 134 las formas de notificación de los actos administrativos: Personalmente o por correo certificado
Por correo ordinario o telegrama.
Por estrados .
Por edictos.
Por instructivo.

⁶ Acosta Romero. Ob. Cit. Teoría general del Derecho administrativo.

CAPITULO III.
RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

A). NATURALEZA JURIDICA.

A.1.- Garantía de audiencia.

En términos generales, para comenzar este tema entendamos por recurso a todo medio de defensa al que tienen derecho todos los gobernados cuando ha sido invadida por alguna autoridad la esfera jurídica de sus garantías. Las garantías a las cuales hemos de referirnos son básicamente la de audiencia y legalidad consagradas en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional en el que textualmente se expresa lo siguiente:

"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, posesiones o de sus 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".

De lo anterior se infiere que cuando alguna autoridad pretenda alterar alguno de los bienes jurídicos del gobernado deberá tener éste la oportunidad de expresar lo que a su derecho conviniese ante tribunales preexistentes conforme a la regulación jurídica que determinen las Leyes vigentes expedidas con anterioridad al hecho que constituya la causa eficiente de la privación.

Ahora bien, la autoridad fiscal puede finalizar el procedimiento administrativo cuando ejercita sus facultades de fiscalización de dos formas, la primera de ellas constatando el cumplimiento del contribuyente para con sus obligaciones fiscales, o bien puede finalizar emitiendo un acto administrativo en el que determine un crédito a cargo del contribuyente; en todo caso deben respetarse precisamente las garantías de audiencia y de legalidad.¹ En caso contrario, cuando la autoridad no dio cumplimiento a la observancia de tales garantías de las cuales goza el gobernado, existen los medios de defensa que la misma ley prevé a efecto de que se respeten dichas garantías.

¹ Carrillo Flores Antonio. La Justicia Federal y la Administración Pública. Editorial Porrúa. 2a. edición, México 1973 pag. 89.

Con el propósito de evitar confusiones posteriores y explicar mejor lo que constituye los medios de defensa del particular, a continuación se exponen los elementos básicos que hacen diferenciar el procedimiento del proceso y lo que constituye al litigio.

A.2) PROCESO Y PROCEDIMIENTO

Acosta Romero.- Conjunto de actos realizados conforme a ciertas normas para producir un acto o fin determinado.

García Oviedo citado por Acosta Romero, el procedimiento administrativo lo constituyen los trámites y formalidades que debe de observar la administración para resolver las reclamaciones que los particulares formulen.

Gabino Fraga afirma que es el conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo.

PROCESO.- Es el conjunto de actos realizados conforme a determinados fines que tienen unidad entre sí y buscan una finalidad que es la resolución de un conflicto, la restauración de un derecho o resolver una controversia preestablecida mediante una sentencia.

Proceso en general significa un conjunto de actos, acontecimientos, realizaciones del ser, que se suceden a través del tiempo y que mantienen entre sí determinadas relaciones que les dan unidad .

Carnelutti², proceso es judicial o jurisdiccional , el que realizan los órganos jurisdiccionales, en éste aspecto serán procesos los que se realizan ante los órganos del poder Judicial y ante aquellos órganos del poder administrativo que solucionan conflictos.

Para Calamandrei, el proceso es una serie de actos coordinados y regulados por el Derecho Procesal, a través de los cuales se verifica el ejercicio de la jurisdicción .

Para Hugo Rocco, el proceso es el conjunto de las actividades del Estado y de los particulares con las que se realizan los derechos de éstos y de las entidades públicas que han quedado insatisfechos por la falta de actuación de la norma de que derivan.

² Citado por Acosta Romero. Teoría General del Derecho Administrativo pags. 678-679.

Nava Negrete afirma que el procedimiento administrativo es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración .

De lo anterior podemos apreciar que se coincide en considerar al procedimiento como el género y al proceso como la especie; así no todo procedimiento es un proceso pero todo proceso es un procedimiento, el procedimiento es el conducto integrado por actos que se ordenan a una finalidad que puede ser jurisdiccional o no, en cambio proceso implica siempre litigio, composición.³

El litigio que es lo que hace diferenciar un concepto del otro , significa conflicto de intereses y ello existe cuando la situación favorece a la satisfacción de una necesidad distinta.⁴

Se discute si el derecho Tributario procesal, pertenece al derecho procesal, sin embargo la naturaleza de las controversias vinculadas al tributo exigen que el proceso tributario tenga peculiaridades propias.

El proceso tributario esta caracterizado por la exigencia de las relaciones procesales, los derechos y obligaciones, la conducta de cada una de las partes y las atribuciones del Juez deben adecuarse no solo a los principios generales del derecho procesal, sino también a las peculiaridades de la litis en materia tributaria.⁵

Founrouge concibe a la materia tributaria como un todo orgánico indivisible por lo que no acepta la idea de una autonomía del derecho procesal tributario y lo ubica dentro del derecho tributario.

El derecho procesal Tributario es derecho procesal, la añadidura "tributario" encierra deseo de identificación, así las normas que prescriben el procedimiento que deben seguir los organismos jurisdiccionales para hacer cumplir los deberes jurídicos y para imponer las sanciones son procesales aunque esas normas adquieren características peculiares en mérito del carácter jurídico tributario.⁶

³ Nava Negrete Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. Editorial Porrúa. México 1980 pag. 78.

⁴ Héctor B. Villegas. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. De palma Argentina, 5a. edición 1993. pags. 427 y 428

⁵ Jarach, citado por Sergio Francisco De la Garza Op. Cit.

⁶ Hector B. Villegas Op. Cit. pags. 427-428.

Se trata de un proceso de partes y no de un proceso absolutamente oficioso, pero tampoco se trata de un procedimiento dispositivo semejante al civil.

B) PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.

Como ha quedado señalado en párrafos anteriores, se dice que el procedimiento administrativo de la autoridad fiscal termina cuando finaliza sus actividades de fiscalización y verificación mediante la emisión del acto administrativo de determinación, criterio que apoya Gabino Fraga; sin embargo sostiene Hensel citado por Sergio Francisco de la Garza que el procedimiento tributario está dividido en varios grados o faces, cada una con objetivos determinados y correlacionados entre sí, pudiendose distinguir las siguientes fases:

a) Medidas para llegar al conocimiento de cada hecho generador que se haya producido.

b) Procedimiento de Instrucción, determina las bases correspondientes a los hechos generadores que se hayan producido.

c) Procedimiento de determinación y notificación. La autoridad administrativa determina los créditos fiscales que le correspondan o bien revisa las declaraciones en que los causantes hayan determinado sus obligaciones tributarias. Hensel aclara que esta actividad es de carácter administrativo interno, en tanto que la notificación tiene un carácter externo, pero ambas son unilaterales.

d) Procedimiento de cobro o de recaudación. Comprende el cobro voluntario o ejecución forzosa .

e) Procedimiento de reclamación. Establecido para procurar al deudor una defensa jurídica contra los actos administrativos ilegales de la autoridad tributaria.

f) Restitución, cuando se da el caso del pago de lo indebido

Serra Rojas citado de igual forma por De la Garza, señala como etapas del procedimiento las que se enuncian:

a) Procedimiento de tramitación.- conjunto de actos que conducen al acto definitivo.

b) Procedimiento de ejecución.- Serie de actos que tienden al cumplimiento de los propósitos contenidos en el acto.

c) Procedimiento sancionador.- Cuando la administración castiga las violaciones legales.

d) Procedimiento de revisión.- La administración revisa los actos de oficio o mediante la interposición de recursos.

Francisco de la Garza culmina su exposición al respecto emitiendo una clasificación propia de las etapas del procedimiento tributario:

- a) Preparatorio y de control.
- b) Determinación.
- c) De reembolso y extinción de créditos fiscales.
- d) Coercitivos.
- e) De ejecución forzosa.
- f) Procedimiento de impugnación.⁷

Hector B. Villegas sostiene por su parte que el procedimiento fiscal tiene dos faces: la oficiosa y la contenciosa.

En la fase oficiosa corresponde a la autoridad la carga del impulso del procedimiento a través de todos sus pasos sin espera de la iniciativa del particular excepto cuando se haga una consulta a la autoridad sobre la aplicación de la ley a un caso concreto en donde el procedimiento se inicia a petición del particular, empero una vez planteada la consulta corresponde a la autoridad practicar las diligencias necesarias para llegar al acto decisorio.

La fase contenciosa del procedimiento fiscal es la serie de actos jurídicos conforme a los cuales se impugna un acto del fisco cuando hay oposición legítima entre el interés público y el privado y que finaliza con la resolución de la controversia. Esta fase abarca el recurso administrativo, el juicio de nulidad y el juicio de amparo; su finalidad es el control de la legalidad de los actos del estado en la materia fiscal.⁸

⁷Francisco de la Garza, Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México 1993, pag. 326

⁸Héctor B. Villegas Op. Cit. pag. 427

De esta manera nos introducimos propiamente al Derecho procesal tributario, el cual sería situado en la etapa de impugnación y definido como el conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y particulares ya sea en relación a:

- 1.- La existencia misma de la obligación tributaria sustancial.
- 2.- La forma en que el fisco desea efectivizarla .
- 3.- La validez constitucional de los preceptos normativos que rigen tal obligación.
- 4.- Los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito.
- 5.- Las infracciones que atribuye .
- 6.- Las sanciones que en consecuencia aplica.

B.1).- INSTANCIAS ADMINISTRATIVAS

Nos hemos referido ya en el capítulo inmediato anterior a las facultades de las autoridades fiscales para verificar el exacto y oportuno cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, las cuales se encuentran dentro del procedimiento administrativo.

Cuando son detectadas las causas de incumplimiento dentro del referido procedimiento oficioso administrativo, se originan otras facultades de las autoridades fiscales para exigir el pago forzado de las contribuciones no satisfechas oportunamente o para constreñir a los contribuyentes omisos a cumplir con aquellas obligaciones .

Asimismo se podría constituir los tipos infractores contenidos en la ley aplicando la correspondiente sanción o bien configurando un tipo delictivo el Ministerio público podría ejercer la acción penal en contra del responsable .

Dentro del procedimiento oficioso administrativo la autoridad fiscal se debe de allegar de todos los elementos para comprobar los supuestos de incumplimiento a efecto de demostrar los hechos que constituyan la motivación de las resoluciones liquidatorias o sancionadoras que en su caso se llegasen a emitir .

Por su parte el contribuyente posee el binomio jurídico derecho-obligación, de facilitarles a las autoridades la constatación de cumplimiento de sus obligaciones y la oportunidad de ser oído por las autoridades para informar, explicar y aclarar todas las circunstancias referentes al cumplimiento de sus obligaciones.

Así el contribuyente participa paralela y concomitantemente en el procedimiento oficioso administrativo, ejerciendo al mismo tiempo sus derechos de garantía de audiencia, como es el caso de las compulsas, o la revisión del dictamen del Contador Público el cual concluye con la emisión de un oficio de observaciones respecto de los puntos no aclarados .

En la visita domiciliaria las observaciones de los puntos no aclarados aparecerán consignados en el acta, lo cual permitirá al contribuyente aclarar tales puntos .

En la revisión de la contabilidad del contribuyente las autoridades comunicarán a este las irregularidades u omisiones a fin de que presente la declaración complementaria, corrigiendo las irregularidades correspondientes.

Presentar esta declaración implicaría aceptar total o parcialmente la existencia de las irregularidades, esto conlleva a presentar la declaración complementaria y pagar el impuesto correspondiente así como presentar un escrito en el cual se hagan las aclaraciones pertinentes y explicar porque no existen tales irregularidades, acompañándose los elementos demostrativos del cumplimiento cabal.

Otra posibilidad de realizar aclaraciones surge al levantarse el acta de la visita ya que si se advierte que se consignan hechos o apreciaciones equivocadas, el contribuyente podrá hacer las manifestaciones que aclaren y precisen las circunstancias reales pudiendo hacer referencia y aún exhibir dentro de la diligencia los elementos de prueba que apoyen sus aseveraciones.

Finalmente existe la etapa de inconformidad dentro de este procedimiento contencioso administrativo para expresar la inconformidad del particular con los hechos asentados en el acta dentro de un plazo de 45 días siguientes.

Una vez agotado el procedimiento e incluida dicha etapa final, la autoridad podrá conocer el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente .

La controversia que se pudiese suscitar versaría exclusivamente sobre los hechos y no sobre la contradicción de opiniones jurídicas expresados indebidamente por los auditores en el acta de visita, ni tampoco podría estar a discusión la procedencia de alguna exención o

calidad de gravámenes pues ello compete a la autoridad con facultades de liquidación y no a los auditores.

Otra limitación importante en esta fase de inconformidad se refiere a las pruebas, pues el CFF no permite ofrecer y desahogar todo tipo de pruebas sino sólo las documentales; así las cosas no se podrá conocer por completo el cumplimiento del contribuyente cuando para comprobarlo se requiera desahogar otro medio de prueba como la pericial en todas sus posibilidades técnicas o la testimonial o la inspección ocular en las instalaciones del sujeto de impuesto.

Por lo tanto la única posibilidad de mejorar la información se reduce a la complementación del acervo documental recabado por las autoridades, esto último deberá apreciarlo la autoridad competente al emitir la correspondiente resolución liquidatoria.

Las limitaciones antes apuntadas implican una deficiencia para motivar el acto que emitiesen si llegaran a la realización de supuestos de infracciones o liquidaciones a cargo de los contribuyentes, todo lo cual repercutirá en las vías de defensa por intentarse .

Concluido el procedimiento oficioso administrativo, emitido el acto liquidatorio sancionador e iniciadas las vías de defensa que el contribuyente ejercite en contra de tales actos por estimarlos ilegales , el sujeto no gozará de la garantía de audiencia sino de la garantía de justicia donde podrá expresar todos los agravios de que fue objeto y ofrecer las pruebas que tenga para acreditar tal ilegalidad. (Consideración contraria a lo que sostiene el autor que en ningún momento se deja de ejercitar la garantía de audiencia, sino que esta atraviesa por diversas etapas de la más simple a lo más complejo. en todo caso ambas facultades quedarían comprendidas dentro de las garantías de seguridad jurídica, que según la clasificación que realiza el Lic. Ignacio Burga Orihuela, las garantías individuales se dividen en cuatro grupos: de libertad, de igualdad, de seguridad jurídica, y de propiedad).

Ha quedado establecido que la finalidad del procedimiento oficioso administrativo es constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente en las vías de defensa que se intentasen la finalidad cambia, pues al instaurarse una vía de impugnación, al ejercitarse un medio de defensa, el propósito será verificar la legalidad del acto de autoridad.

Ahora bien, visto el contenido de la inconformidad como última etapa del procedimiento oficioso administrativo, conviene entonces plantear los efectos de la ausencia de la inconformidad o de la deficiencia de su planteamiento .

El artículo 46 del CFF establece una presunción de certeza de los hechos respecto de los cuales el contribuyente no se inconforma dentro del plazo legal o al hacerlo no presente oportunamente las pruebas que lo desvirtúen, en tal caso dicho precepto dispone que tales hechos se tendrán por aceptados .

Sin embargo tal presunción es violatoria de las garantías de justicia establecidas por los artículos 14 y 16 Constitucionales ya que priva al gobernado de la oportunidad de ser oído y vencido en juicio por la sola circunstancia de no haber ejercitado (o haberlo hecho defectuosamente) la garantía de audiencia de que goza durante el procedimiento oficioso administrativo.

No se puede tomar como pretexto el respeto de la garantía de audiencia para negar el goce cabal de la garantía de justicia.⁹

De tal manera no se puede privar al particular de ejercitar la garantía de justicia al intentar las vías de defensa contra un acto que le agrave ilegalmente y esgrimir argumentos acerca de la oportunidad que hubiese tenido si hubiera sido escuchado por la autoridad.

Las razones apoyadas en el desconocimiento por la autoridad de los argumentos o las pruebas que el contribuyente se haya abstenido de expresar, carecen de sustento. Tales razones podrán ser refutadas por la autoridad en el juicio de nulidad y las pruebas aportadas por el contribuyente deberán ser valoradas .

Aún cuando las pruebas aportadas por el contribuyente y no rendidas previamente ante la autoridad, fuesen documentos, al quedar acreditada la ilegalidad del acto de autoridad a merced de tales pruebas lo más que se pudo perder fue tiempo o realización de trámites innecesarios emitiendo un acto que se pudo evitar si la autoridad hubiese conocido esos documentos, luego entonces no se puede concluir de que se pierde tiempo o se acumula la carga de trabajo.

⁹ Pedro Cuevas Figueroa . Justicia Administrativa. Editorial Trillas.

En conclusión, la ausencia de la etapa de inconformidad ya sea que el contribuyente se abstenga de intentar o haga una deficiente interposición, de ninguna manera acarrea un menoscabo o limitación a las vías de defensa que en ejercicio de la garantía de justicia el contribuyente pueda intentar en contra de los actos liquidatorios o sancionadores.

Así, aún cuando la inconformidad no constituye un medio de defensa, existe una obligación de la autoridad para emitir una resolución en respuesta a la inconformidad promovida por el contribuyente y en caso de mora debe considerarse que debe quedar incluida en los supuestos para interponer un juicio de nulidad al estimar que se ha producido una resolución negativa ficta en perjuicio del contribuyente.

B.2) AUTOTUTELA

No todas las oposiciones del particular contra una decisión administrativa, constituyen recursos administrativos, hay que oponer éstos con el concepto de autotutela de la administración pública; considerando que el Estado obra preponderantemente por lo que juzga un interés público y secundariamente por un interés privado. La administración tiene la facultad de revocar sus determinaciones ya que los actos de la administración están influidos por el interés público el cual puede cambiar al modificarse las condiciones sociales.¹⁰

Sobre la autotutela González Pérez nos indica: "la autodefensa administrativa no se agota en la potestad de dictar decisiones investidas de presunción de legitimidad, obligatorias y ejecutivas. Una vez dictado el acto la administración pública puede volver sobre el mismo a fin de eliminarle del mundo de derecho, no sólo a instancia del afectado sino de oficio si el acto adolece de defectos graves de invalidez. De no alcanzarse este grado de invalidez, la administración autora del acto no tendrá otra vía para privarle de efectos que deducir la pretensión de anulación ante la jurisdicción en cada caso competente."¹¹

Así la autotutela se manifiesta a través de la revocación, reforma, anulación y suspensión que puede surgir espontáneamente o por una denuncia del particular (que si bien puede tener el valor práctico de haber puesto en conocimiento de la autoridad el problema, no es el antecedente jurídico del obrar de ésta.)

¹⁰ Camillo Flores Antonio. Op. Cit. pags.105,108.

¹¹ Jesús González Pérez. Derecho Procesal Administrativo Porrúa México, 1988, pag. 20.

C) RECURSOS .

C.1 CONCEPTO

Los administrados tienen derecho a la legalidad de los actos de la Administración los cuales deben realizarse de acuerdo a las normas legales establecidas, como se ha venido señalando a lo largo del presente estudio.

Este derecho a la legalidad con el que cuenta el particular frente a los actos de la autoridad deben protegerse con los medios legales necesarios que permitan la reparación en caso de violación de alguno de los requisitos de legalidad, logrando así el retiro, la modificación o anulación del acto de autoridad violatorio de los derechos del particular.

El medio directo en que intervendría el particular para constreñir a la autoridad a ajustarse al marco de derecho existente para emitir sus actos cuando ha sido violado en sus derechos o intereses para obtener en dado caso su revocación, modificación o anulación lo constituye propiamente el recurso administrativo.¹²

Dentro de la gran variedad de definiciones que se han formulado respecto al concepto de recurso encontramos que todas ellas coinciden en considerarlas como un medio de impugnación para combatir actos de autoridad, alguno de los conceptos más significativos lo constituyen los siguientes:

Juana Treviño, citado por en el libro de Justicia administrativa.-
"Medio ordinario de defensa que tienen a su alcance los gobernados en contra de un acto administrativo que lesione su esfera jurídica de derechos con el objeto de que éste sea revocado o cuando menos modificado cuando sea demostrado la ilegalidad del acto."

"Medio legal 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 anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o inoportunidad del mismo."¹³

¹² Dionisio J. Kaye. Derecho Procesal Fiscal. Editorial Themis. 1a. Edición. México 1989 pp.151, 152

¹³ Gabino Fraga. Op. Cit. pag. 435.

"Medio ordinario de impugnación y directo de defensa legal que tienen los gobernados afectados en contra de un acto administrativo que lesione su esfera jurídica de derechos o intereses ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo para que lo revoque anule, reforme o modifique una vez comprobada la ilegalidad o inoportunidad del acto restableciendo el orden jurídico violado en forma económica sin tener que agotar un procedimiento jurisdiccional."¹⁴

Por lo que respecta a estas dos definiciones, el maestro Serra Rojas ubica el recurso como un acto de naturaleza administrativo argumentando al respecto lo siguiente:

1.- No existe controversia entre la administración y el particular sino que coinciden ya que la finalidad de ambas partes es que sea decretado conforme a derecho.

2.- Es una revisión del acto de la propia autoridad o de un superior jerárquico, no hay juzgador .

3.- No es una sentencia .

4.- No requiere ser igual al procedimiento judicial.

5.- Parte de la base de la irrevocabilidad de resoluciones.

Por su parte Garbino Fraga considera la naturaleza del recurso como jurisdiccional ya que existe controversia entre el particular y la administración, ésta última tiene que poner fin a dicha controversia decidiendo si esta ajustado o no a derecho.¹⁵

La organización del recurso se basa en un procedimiento semejante al judicial con formalidades especiales para iniciarlo, pruebas, etcétera.

La existencia del conflicto de intereses se demuestra con la defensa de la administración al acto y el particular perseguirá dejarlo sin efectos.

Por nuestra parte nos inclinamos a considerar la naturaleza del recurso como jurisdiccional, en virtud de que en primer lugar la controversia entre el particular y la administración es evidente ya que de considerarlo esencialmente administrativo y suponer que no hay controversia entre las partes señaladas estaría más en presencia de otra

¹⁴ Serra Rojas . Op. Cit. pag. 631. 1992.

¹⁵ Gabino Fraga. Ob. Cit. pag 654.

figura jurídica la cual supone básicamente la revisión por parte de la administración de sus actos; dicha figura lo constituye la autotutela administrativa. En todo caso y para mayor apreciación consideramos la naturaleza del recurso administrativo como un acto formalmente administrativo y materialmente jurisdiccional.

La denuncia del particular puede apoyarse en el derecho de petición que concede el artículo 8o. Constitucional, sin embargo tal precepto no obliga a abarcar el fondo del asunto que se haya planteado, ni mucho menos aún a resolverlo de acuerdo con las pretensiones del peticionario. Así pues por exclusión el artículo 8o. no puede dar las bases para un recurso administrativo.

Para que el recurso administrativo exista se requiere que el derecho objetivo establezca la posibilidad de que un particular impugne ante una autoridad administrativa una decisión, con el derecho de que la autoridad a la que se dirige emita una nueva resolución administrativa sobre el fondo del asunto, observando su legalidad o su oportunidad. (Oportunidad.- Estimación de la conveniencia del acto en función del interés público. Legalidad.- Si la decisión se ajusta a los preceptos de derecho.)

Como se ha visto no debe de hablarse de un recurso administrativo, así se apoye la instancia en el artículo 8o. Constitucional.

El recurso supone además una decisión impugnada por persona a quien el derecho objetivo reconozca como interesado directo, que se haga ante una autoridad administrativa o superior jerárquico, plazo para interposición del mismo, requisitos de forma, la expresión de agravios no se precisa salvo que lo ordene la Ley. Un procedimiento adecuado, aquellos elementos necesarios para proteger el interés del fisco.

C.2) ELEMENTOS

En cuanto a los elementos básicos que deben encontrarse para la procedencia de un recurso tenemos los siguientes:

- 1.- Debe estar legalmente establecido.
- 2.- Existencia previa de una resolución administrativa .
- 3.- Que dicha resolución afecte un interés particular causando un agravio personal, personal y concreto.

4.- Que la ley señale ante que autoridad debe agotarse el recurso que puede ser la misma que dictó el acto o la autoridad superior jerárquica.¹⁶

Ahora bien, para que los recursos sean efectivos deben estar estructurados con técnicas claras y sencillas, rápidas; clara en cuanto a sus requisitos, sencilla en su tramitación y rápida en su resolución.¹⁷

Existen además ciertas características que se discute si los recursos deben necesariamente poseer o no tales como los siguientes.

a) Característica potestativa.- El Gobernado tiene la opción de interponerlo o no, se discute si debe ser de agotamiento forzoso, de manera que solo contra su resolución se pueda acudir ante el juicio de nulidad al TFF o si por el contrario queda a elección del particular acudir al recurso o tiene confianza en ese medio de defensa .

Sin embargo la mayoría de los recursos administrativos previstos en los ordenamientos más frecuentes son obligatorios en consecuencia los gobernados tienen que agotar los recursos administrativos previamente al juicio de nulidad; empero esta estadística ha demostrado que los recursos administrativos no constituyen un medio eficaz como vía de defensa de los particulares, pues comparando el sentido de las sentencias emitidas por el TFF cuya resolución impugnada haya puesto fin a una instancia administrativa las cuales declaran la nulidad de dichas resoluciones en un porcentaje mayor al 50% lo que demuestra que en esos casos el recurso administrativo constituye sólo una instancia más que el particular debe agotar antes de obtener una resolución favorable a sus intereses.

Sin embargo si el recurso se resuelve con objetividad, resolviendo controversias entre administrados y autoridades conforme a derecho, aún cuando contravengan lineamientos internos o criterios rígidos, puede el recurso no solo ser eficaz, sino un verdadero auxilio a los tribunales.

En conclusión, debe prevalecer el carácter de opcionalidad en los recursos a provecho del gobernado.

¹⁶ Dionisio J. Kaye . Op. Cit..

¹⁷ Jimenez Carrasco Justicia Administrativa.

C.3) TIPO DE RECURSOS.

Nava Negrete ha clasificado los recursos administrativos en dos grandes bloques, siendo los siguientes:

1.- Los que conoce y resuelve una autoridad diversa que puede ser jerárquicamente superior a la que dictó el acto reclamado un órgano administrativo especial, siendo también llamado recurso de revisión, recurso jerárquico, recurso de alzada , etcétera.

2.- Los que conoce y resuelve la autoridad autora de los actos impugnados.

Ahora bien, es necesario advertir que en materia Fiscal Federal solo proceden los recursos contemplados por el propio Código o los demás ordenamientos fiscales, por ello no debe confundirse el derecho de petición consagrado en el artículo 8 Constitucional que da solo facultad al peticionario de que la autoridad a quien se dirija le conteste en breve tiempo, sin que esto obligue a la autoridad a estudiar el fondo del asunto, por lo que en tal sentido el derecho de instancia se dice es de eficacia conocida pero de eficiencia desconocida; la eficiencia desconocida radica en la facultad discrecional que tiene la autoridad para contestar en cualquier sentido desde una negativa hasta una concesión de lo pedido.¹⁸

El CFF, disponía que las resoluciones dictadas como consecuencia de recursos no establecidos legalmente son nulos y que dicha nulidad será declarada aún de oficio por la autoridad superior a la que hubiese dictado la resolución, siempre que ésta no modifique en favor de un particular la primera resolución, si hubiera modificación favorable a favor del particular, la nulidad de la nueva resolución sólo podrá ser declarada por el TFF

Dispone el Código Fiscal en su artículo 116 que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal se podrá interponer el recurso de revocación, el cual absorbió la oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Siendo el CFF una ley de carácter federal, es importante señalar que el mismo será aplicable a todas las leyes fiscales que no contemplen en forma especial la tramitación de su propio recurso, es decir su aplicación es supletoria en las leyes Fiscales que no prevean recursos especiales .

¹⁸ Briseño Sierra, citado por Francisco de la Garza Op. Cit. pag 844.

Los artículos 121, 122, 123, del CFF señalan el procedimiento al que deben sujetarse la tramitación de los recursos administrativos establecidos en el Código y los recursos instituidos en otras leyes fiscales que no tengan señalado un trámite especial.

D) RECURSO DE REVOCACION.

D.1) PROCEDENCIA

Los casos en que procede el recurso de revocación los establece el artículo 117 y son los siguientes:

- 1.- Se determinen contribuciones o accesorios .
- 2.- Se nieguen la devolución de cantidades que proceden conforme a la ley.
- 3.- Las que dicten las autoridades aduaneras.
- 4.- Cualquier resolución definitiva que cause agravio al particular.

Este artículo fue reformado y por ello se adicionaron en el mismo las causales de procedencia por las cuales se interponía antaño el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, suprimido en cuanto a su denominación pero absorbido por el recurso de revocación, así y por razón al método, se estudiará la fracción II del artículo 117 del CFF más adelante .

La interposición de éste recurso no es obligatoria pues el particular puede optar entre agotar este recurso o promover el juicio de nulidad ante el TFF Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente del otro. (artículo 120 y 125 CFF)

La opcionalidad del recurso no es aplicable a la última fracción del artículo 117 del CFF que se refiere a las resoluciones de las autoridades aduaneras.

Ahora bien, por lo que toca a los requisitos de procedencia del recurso, el artículo 121 dispone:

a) El escrito de la interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón al domicilio del contribuyente que emitió o ejecutó el acto impugnado.

b) Deberá presentarse en un plazo no mayor de 45 días hábiles contados a partir de que surta efectos la notificación del acto que se desea impugnar.

D,2) REQUISITOS

El escrito en el que se interponga el recurso deberá contener los siguientes requisitos:

a) Nombre si es persona física, denominación o razón social (si es persona moral) y el registro federal de contribuyentes del recurrente. En este caso el contribuyente debe acompañar los documentos que acrediten su personalidad cuando se actúe en nombre de un tercero.

b) Domicilio fiscal del recurrente para el efecto de fijar la competencia de la autoridad y en su caso domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de las personas autorizadas para recibirlas.

c) Señalar la autoridad a la que se dirige.

d) Señalar el acto que se impugna anexando el documento en el que conste el acto impugnado y la constancia de notificación del mismo, en caso de que no hubiese notificación por escrito, el promovente deberá declarar bajo protesta de decir verdad que no recibía constancia que la notificación se recibió por correo certificado o bien tratándose de una negativa ficta.

e) Deberá expresarse los agravios que ha causado el acto administrativo, los cuales deben entenderse como los razonamientos lógico-jurídicos que demuestren que en el acto que se combate, la autoridad violó o dejó de aplicar indebidamente los preceptos jurídicos que rigen el caso.

f) Deberán ofrecerse los medios de prueba que se propongan rendir, acompañándose las mismas, cuando las pruebas no obren en poder del recurrente deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentre.

Será admisible todo tipo de prueba, con excepción de la confesional y la testimonial.

Para que la autoridad fiscal requiera su remisión, si los documentos los puede tener a su disposición bastará que acompañe copia sellada de la solicitud de las mismas.

Se tendrá por no interpuesto el recurso si después de cinco días en que se requiera al contribuyente para que subsane alguno de los requisitos señalados en los incisos a), d), y e), no lo satisficiera y cuando falte los requisitos que señala el inciso f) se tendrá por no ofrecidas las pruebas.

Establece el artículo 124 del CFF que el recurso será improcedente cuando se haga valer en los siguientes casos .

- a) Que no se afecte el interés jurídico del recurrente .
- b) cuando sean dictados como resolución a otro recurso o bien como cumplimiento a sentencias jurisdiccionales.
- c) Que hayan sido impugnadas ante el TFF
- d) Que se encuentren consentidas, es decir que no se hayan impugnado en el término de ley.
- e) Que sea conexo a otro que haya sido impugnado con otro medio de defensa, (ello en correlación al artículo 125 del CFF)
- f) Cuando no se amplíe el recurso y se haya impugnado la legalidad de la notificación.
- g) Cuando sean actos revocados por la autoridad .

Una vez satisfechos todos los requisitos anteriores, presentado el recurso ante la autoridad correspondiente, ésta tendrá la obligación de entrar a su estudio y dictar la resolución que en derecho proceda dentro de los 3 meses siguientes a su interposición y en caso de que haya transcurrido éste término sin dar respuesta se entenderá presuntivamente que la autoridad resolvió confirmando el acto impugnado .(Negativa Ficta).

En todo caso la resolución que derive del recurso será fundada y motivada con el estudio de todos y cada uno de los agravios expresados por el afectado, sin embargo cuando uno de ellos sea suficiente para revocar el acto impugnado bastará con el examen de dicho punto; se establece además la suplencia de la queja solo en el caso de que exista error en la cita de los preceptos jurídicos o si se advierte una violación manifiesta aún cuando los agravios sean insuficientes y en tal supuesto la autoridad fundará los motivos por los que consideró ilegal el acto apreciando el alcance de su resolución.

D.3) EFECTOS.

El artículo 133 del CFF establece que el sentido de la resolución que ponga fin al recurso podrá recaer en las siguientes formas:

a) Desecharlo por improcedente o sobreseerlo según el caso . El recurso es desechado cuando al presentarlo no se cubrieron los requisitos que la misma ley establece y se sobreseerá cuando una vez admitido sobrevenga alguna de las causales de improcedencia.

b) Confirmar el acto. - Acontece cuando no se lograron (a juicio de la autoridad) desvirtuar la ilegalidad del acto con los agravios expresados por el recurrente .

c) Mandar a reponer el procedimiento administrativo . En el caso de que la autoridad advierta y se demuestre que hubo errores o ilegalidades dentro del procedimiento de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales podrá ordenar que se depure el procedimiento a efecto de subsanar aquella irregularidad.

d) Dejar sin efectos el acto impugnado.

e) Modificar el acto recurrido o dictar otro que lo sustituya. Cuando el recurrente demuestre parcialmente que hubo violaciones en el procedimiento, por lo que la autoridad revocará la parte ilegal del acto.

E) PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

Cuando se ha determinado un crédito fiscal y este no ha sido satisfecho voluntariamente por el deudor dentro de los plazos señalados por la ley , la autoridad fiscal exigirá el pago de tales créditos mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Para asegurar el interés fiscal de un crédito exigible y el importe de sus accesorios legales, se requerirá previamente del pago al deudor el cual deberá satisfacerlo en el acto y no haciéndolo se procede al embargo de bienes o negociaciones, el cual se tragara pasado 45 días en que determine un crédito fiscal.

Sin embargo no podrán ejecutarse el acto administrativo cuando se garantice el interés fiscal con los requisitos que la ley exija . Si vencido los plazos se acredita la impugnación y se garantiza el interés fiscal se suspenderá el procedimiento administrativo.

Si se interpuso en tiempo y forma el recurso de revocación deberá garantizarse el interés fiscal en los cinco meses siguientes a la fecha en que en que surta efectos la notificación del acto.

Para garantizar el interés fiscal para que proceda la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, el contribuyente podrá garantizar el interés fiscal en alguna de las siguientes formas :

1.- Depósito en dinero en Instituciones de Crédito autorizadas otorgada a favor de la tesorería de la federación del organismo descentralizado competente para cobrar coactivamente créditos. el depósito generará intereses de acuerdo a las tasas que señale tesorería.

2.- Prenda o Hipoteca.- En tal caso la prenda o hipoteca se constituirá en los bienes muebles por el 75% de su valor siempre que estén libre de gravámenes.

3.- Fianza, otorgada por Institución de Crédito, la póliza quedará a poder de la autoridad recaudadora o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos.

4.- Obligación solidaria por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, el tercero deberá manifestar su aceptación ante notario o ante la autoridad recaudadora.

5.- Embargo administrativo, el cual para efectos de garantía procederá a solicitud del contribuyente quien señalará los bienes que deban trabarse debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal.

Es improcedente contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

Art. 117 fracción II CFF .- Procede en contra de actos:

1.- Exijan el pago de créditos fiscales cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es menor al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos o gastos de ejecución. .

2.- Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que este no se ha ajustado a la ley.

3.- Afecten el interés jurídico de terceros.

Ya sea porque el tercero afirme ser propietario de los bienes embargados (tercería excluyente de dominio) o bien porque el tercero tenga mejor derecho a que los créditos a su favor se cubra preferentemente a los fiscales federales. (Tercería de preferencia)

Fénech citado por De la Garza, comenta en cuanto a esta hipótesis:

"Cuando el ejecutado se opone a la enajenación que cree lícita, intenta obtener del órgano jurisdiccional correspondiente una respuesta al problema de si la ejecución ha de ser realizada, mientras que cuando se opone a una ejecución que considera irregular, pretende que le digan como debió ser realizada , intentando en éste último caso la sustitución de un acto por otro. Esto da lugar a que distingamos entre oposición a la procedencia de la ejecución y oposición a los actos ejecutivos. Pero el problema de mayor importancia se plantea cuando se trata de determinar la naturaleza jurídica de la oposición, ya que mientras la oposición a la procedencia de la ejecución supone contradicción entre las partes, discusión sobre un derecho, la oposición a los actos ejecutivos no tiene esa característica, sino la de un recurso contra la actuación del ejecutor interpuesta ante sus superiores jerárquicos, sin que se ventile el reconocimiento de derecho alguno. Esta consideración nos lleva a negar la oposición a la procedencia de la ejecución naturaleza ejecutiva, ya que supone contradicción, y el proceso de ejecución es esencialmente un proceso sin contradicción. Se trata pues, de un proceso de declaración, lo que es perfectamente admisible si recordamos las distintas relaciones que pueden existir entre ambas especies de proceso; cuando el deudor o un tercero se opone a la procedencia de la ejecución, se instaura un

juicio autónomo de conocimiento (declaración) que interrumpiendo o no el proceso de ejecución, según los casos se desenvuelve conforme a las normas del procedimiento para determinar la licitud de la ejecución, ya que aparece como una simple impugnación de carácter ejecutivo, sin dar lugar a un proceso autónomo de declaración, ya que repetimos no se discuten derechos sino actos realizados no regularmente".¹⁹

Por último, el recurso de revocación es procedente contra resoluciones que determinen el valor de los bienes embargados, cuando dicho valor sirva de base para remate.

Podrá interponerse hasta el momento de la convocatoria de primera almoneda cuando se alegue que el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, por violaciones cometidas antes del remate, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o que el acto administrativo no haya sido notificado o fue ilegalmente notificado. Si las violaciones tuvieran lugar con posterioridad a la convocatoria mencionada o se tratara de venta de bienes fuera de subasta, el recurso debe hacerse valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

En el caso de que el recurso sea análogo a la tercería excluyente de dominio porque el tercero recurrente afirma ser propietario de los bienes o negociaciones embargadas o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer el recurso hasta antes de que se apruebe el remate.

Cuando sea análogo a la tercería excluyente de preferencia, el tercero que afirme tener derecho a los que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, lo puede hacer hasta antes de que se haya aplicado el producto del remate.

En los supuestos a que se refiere la fracción II a) del artículo 117 del CFF, están legitimados los sujetos pasivos por adeudo propio y por adeudo ajeno, cuyas obligaciones se les esta exigiendo el pago de una cantidad mayor a la debida, es decir que aleguen que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos y gastos de ejecución determinados por la oficina ejecutora.

¹⁹ Fenech citado por De la Garza. Op. Cit.

En el supuesto previsto por la fracción II b) del artículo 117 del CFF, sólo pueden promover el recurso quienes estén participando como demandados en el procedimiento ejecutivo.

En el recurso interpuesto por el tercero que afirma ser propietario de los bienes o titular de los derechos embargados, el legitimado es quien demuestra tener tales derechos.

F) RECURSO CONTRA EL AVALÚO DE BIENES A REMATAR.

Deben hacerlo valer dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación personal al embargado o los terceros acreedores, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento del CFF o alguna empresa o Institución dedicada a la compraventa o subasta de bienes. El escrito de interposición de recurso se presenta ante la Oficina Ejecutora.

Tramitación del recurso contra el avalúo de los bienes embargados.

El artículo 175 del CFF. establece una tramitación especial y más rápida al recurso que se concede contra el avalúo de los bienes embargados para proceder al remate .

El recurso debe de interponerse dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del avalúo que se impugna, debiendo designar en el escrito de interposición del recurso como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento del CFF. o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

Cuando del dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte un valor superior a un 10% al determinado conforme al procedimiento impugnado, la autoridad exactora debe designar dentro del término de seis días un perito tercero valuador conforme al Reglamento del CFF.

**CAPITULO IV
JUICIO DE NULIDAD ANTE
EL TRIBUNAL FISCAL FEDERAL.****A) PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.****A.1) NATURALEZA JURÍDICA.**

El procedimiento contencioso administrativo constituye un medio de control jurisdiccional de los actos de la Administración pública, representa una instancia por medio de la cual los administrados pueden lograr la defensa de sus derechos e intereses cuando se ven afectados por actos administrativos ilegales .

Desde el punto de vista formal el contencioso administrativo se concibe en razón a los órganos que conocen las controversias que provoca la actuación administrativa, ya que se trata de tribunales especializados ubicados en el ámbito del Poder Ejecutivo.

Desde el punto de vista material este procedimiento se manifiesta cuando la controversia es generada por un acto de la administración que lesiona derechos e intereses de los particulares sin importar el órgano que conozca de la controversia, sean tribunales administrativos o tribunales judiciales.

A.2) ANTECEDENTES

La defensa de los particulares frente a la administración se ha realizado a través de diferentes sistemas. Uno de ellos lo constituye el sistema francés que se caracteriza por la creación de tribunales administrativos enclavados dentro del Poder Ejecutivo, que dirimen las controversias entre particulares y la administración. En el sistema angloamericano, los tribunales que conocen tales controversias pertenecen al poder judicial.

El contencioso administrativo francés surgió de la interpretación de la división de poderes que plantea la igualdad e independencia entre ellos, por lo que al no quedar ninguno sometido al otro, el poder judicial solo debe juzgar asuntos del orden común que planteen los particulares sin inmiscuirse en la materia de la administración , ya que si los asuntos de ésta quedarán sometidos a los tribunales judiciales habría dependencia de un poder a otro.

Así se creó el Consejo de Estado Francés que en principio instruyó los expedientes de las controversias entre la administración y los gobernados, para que la resolución definitiva la dictara el soberano, es decir, se trataba de un sistema de jurisdicción retenida.

Posteriormente se otorgaron facultades para que éste órgano instruyera la causa y emitiera la resolución, dando lugar a la justicia delegada.

La jurisdicción retenida es la que realizan los órganos jurisdiccionales enclavados en la esfera de la Administración Pública activa que aunque posean cierta independencia funcional sus resoluciones requieren la aprobación de las autoridades administrativas de mayor jerarquía. La jurisdicción delegada se presenta cuando el tribunal administrativo situado dentro del Poder Ejecutivo, emite sus resoluciones en forma definitiva y obligatoria pero lo hace a nombre de la Administración Pública.¹

Dentro del sistema francés son dos las formas de lo contencioso administrativo: Contencioso administrativo de anulación, objetivo o de ilegitimación y el contencioso administrativo de plena jurisdicción, también llamado subjetivo.

El primero conoce sobre la afectación de un interés legítimo; el subjetivo o el de plena jurisdicción conoce sobre la violación de derechos subjetivos, que en este caso consiste en la facultad del particular para exigir de la Administración una acción u omisión concreta, el derecho subjetivo supone la existencia de la facultad de exigir y la obligación correlativa.

En tanto frente al interés legítimo que tutela el contencioso administrativo de anulación, la persona no tiene la facultad o poder de exigencia ante la Administración Pública, pues el orden jurídico no se la concede, ya que sólo le otorga la mera facultad de actuar.²

¹ Diccionario Enciclopédico del Derecho Usual. Tomo II. Catorceava edición. Heliasta S. de R.L. Buenos Aires, Argentina pag. 54

² Delgadillo Gutierrez Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario". Editorial Limusa. México, 199, pag 125

Así pues, tenemos que las diferencias básicas entre el contencioso de anulación y en el de plena jurisdicción atienden a los siguientes elementos:

En el procedimiento objetivo o de anulación existe una afectación del interés legítimo.

En el subjetivo o de plena jurisdicción hay una violación de un derecho subjetivo.

En cuanto a la finalidad nuestro contencioso administrativo fue instaurado para protección de derechos subjetivos públicos, pues para la procedencia es necesaria la afectación del interés jurídico del demandante. (Art. 202-I CFF).

En el procedimiento de anulación se desarrolla a juicio simple, sin intervención de la Administración cuya participación se reduce a informar más que a defender.

En el procedimiento de plena jurisdicción es de tipo judicial con una parte demandante y otra demandada .

En el de anulación se busca restablecer la legalidad.

En el de plena jurisdicción se busca restablecer derechos violados .

En el de anulación sus resoluciones son declarativas.

En el de plena jurisdicción el Tribunal ejecuta sus propios fallos.³

Nuestro Tribunal Fiscal de la Federación tiene el carácter de subjetivo pues el procedimiento instaurado esta estructurado con los principios de un verdadero juicio procesal.

Respecto a la sentencia, el de simple anulación sólo declara la validez o nulidad del acto, en cambio en el de plena jurisdicción se emite una sentencia de condena, sin embargo, calificado que es el TFF como de anulación, cuenta con el recurso de queja, pues tal recurso procede contra el incumplimiento de una Sentencia firme, cuando las autoridades repiten indebidamente el acto o resolución anulada, o bien contra el cumplimiento excesivo o deficiente de una Sentencia.

³Serra Rojas Andrés. "Derecho Administrativo". Tomo II. Editorial Porrúa. Decimoquinta edición México 1992, pag 714.

El contencioso que contempla el CFF en algunos casos sólo se constriñe a declarar la validez o nulidad, sin embargo en otros casos la sentencia trae como consecuencia una condena para la autoridad demandada, por ejemplo, en un asunto de pensiones cuando la nulidad es para el efecto de que se otorgue al actor una pensión mayor de la que había considerado la demandada, en los casos en que se condena devolver impuestos.

La doctrina al referirse al contencioso de anulación ha dicho que éste procedimiento hace antítesis al contencioso de plena jurisdicción, es decir que el tribunal no tiene todos los poderes habituales de Juez, no puede más que pronunciar la anulación del acto que es puesto a su consideración, pero sin modificarlo, ni menos aún dictar uno nuevo.

Las autoridades administrativas conservarán siempre todas sus facultades respecto de la revisión, liquidación o imposición de sanciones a los particulares y que la única función del tribunal será la de convalidar o nulificar esos actos, pero sin asumir nunca funciones que serán propias de la autoridad administrativa.

A.3) EL TRIBUNAL FISCAL FEDERAL

En nuestro país el TFF es el órgano competente para conocer del procedimiento por virtud del cual se resuelve respecto a la legalidad o ilegalidad de los actos de la administración pública en materia fiscal federal, a través del PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Cabe mencionar que la competencia del TFF se ha ido ampliando conociendo de otras materias como la de responsabilidad de servidores públicos.

Su primer antecedente en nuestro país lo fue la Ley para el arreglo de lo contencioso administrativo del 25 de noviembre de 1853, conocida como Ley Lares, donde se prohibía a los tribunales judiciales actuar sobre las cuestiones de la Administración por la independencia de sus actos y sus agentes frente al poder judicial, por lo que se concede al Consejo de Estado el carácter de Tribunal Administrativo para conocer controversias relativas a obras Públicas, contratos de la Administración, rentas nacionales, etcétera.

El 10. de noviembre de 1865, bajo el imperio de Maximiliano, se estableció la Ley que establecía el consejo de Estado, donde se atribuía la facultad de formar el contencioso administrativo.

La Junta revisora del impuesto sobre la renta creada por la Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente, sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas, creada el 21 de febrero 1924. La Junta Revisora conocía de las resoluciones que se formularán contra las resoluciones de las Juntas Calificadoras, al calificar las manifestaciones de los causantes interpuestas tanto por los causantes como por las oficinas receptoras .

El 10 de marzo de 1927 entra en vigor la Ley de la Tesorería de la Federación que establecía el juicio de oposición que se promovía ante Juzgados de Distrito de agotación forzosa antes de acudir a la vía de amparo.

La Ley de Justicia Fiscal estableció el Tribunal Fiscal de la Federación como Tribunal Autónomo para dictar sus fallos por delegación de facultades que la propia ley establecería, con ello se suprimió el Jurado de infracción fiscal y la Junta revisora del Impuesto sobre la renta, derogándose los preceptos de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación que establecía el Juicio de Oposición.

El fundamento constitucional se encuentra en el artículo 73 fracción XXIX-H, el cual otorga facultades al Congreso de la Unión para expedir leyes que instituyan Tribunales de lo Contencioso Administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos que diriman controversias ante la Administración Pública Federal o del Distrito Federal y los particulares.

Se excluye la competencia del Congreso de la Unión para crear Tribunales de lo Contencioso Administrativo que diriman controversias entre los particulares y la Administración Pública del Distrito Federal, ya que dicha facultad paso a la Asamblea de Representantes que adquiere el rango de órgano legislativo.

El TFF. carece de la competencia para estudiar y resolver sobre la constitucionalidad de una ley, ya que tal facultad corresponde al Poder Judicial.

Así pues, tenemos que las características fundamentales de nuestro Tribunal Fiscal Federal son las que siguen:

1. Es una Institución formalmente administrativa y materialmente jurisdiccional.
2. Esta colocado en el poder ejecutivo.
3. Es un Tribunal de legalidad.
4. Tiene competencia restringida.
5. Carece de competencia para juzgar sobre la constitucionalidad de la resolución impugnada o de la ley en que ésta se funde.⁴

A.4) COMPETENCIA DEL TFF.

La competencia del TFF está regulada por la LOTFF, específicamente en el artículo 11. El Tribunal a su vez se integre por una Sala Superior y por las Salas Regionales; corresponderá a la Sala Superior conocer de:

I. Resolver juicios en los siguientes casos:

a) Resolver juicios en materia de comercio exterior.(Artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.

b) Cuando la resolución impugnada se encuentre basada en tratados o acuerdos internacionales para evitar la doble tributación.

c) Resolver por atracción los juicios especiales a que se refiere el artículo 239-A, fracción I inciso a) del CFF. 3,500 veces el salario mínimo.

II Resolverá los incidentes y recursos que procedan en contra de los actos y resoluciones de la Sección, así como quejas y determinar medidas de apremio.

III Fijar o suspender la jurisprudencia del tribunal y ordenar su publicación.

IV Aprobar las tesis y rubros de los precedentes y de la jurisprudencia fijada por la sección.

V. las demás que le fijen las leyes

⁴Serra Rojas Andrés. Op. Cit. pag. 719

Las Salas Regionales conocerán de los casos que se señalan en el artículo 11 de la LOTFF

1.- Conocerán de resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos en los que se determinen la existencia de una obligación fiscal, fijada en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

2.- Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el CFF., indebidamente percibido por el Estado.

3.- Contra resoluciones que impongan multas de carácter administrativo federal.

4.- Causen agravios en materia fiscal distintas de las anteriores, que lesionen al particular con la expedición de un acto administrativo en materia fiscal.

5.- Esta fracción prevé un supuesto distinto a lo fiscal, pensiones o prestaciones sociales a favor de los miembros del ejército, la fuerza armada, la armada nacional, sus familiares o derechohabientes.

6.- Pensiones civiles con cargo al erario federal o al Instituto de Seguridad y Servicio social de los Trabajadores del Estado.

7.- Resoluciones administrativas sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebradas por la Administración Pública Federal Centralizada.

8.- Por resoluciones que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la federación, del DDF, así como en contra de particulares involucrados en dichas responsabilidades.

Cabe hacer mención que aún cuando haya sanciones administrativas que no impongan créditos fiscales la LFRSP faculta al TFF, para conocer de todas las sanciones administrativas que se impongan al servidor público.

9.- Cuando requieran pago de garantías de obligaciones fiscales a cargo de terceros (compañías afianzadoras).

10.- Las que nieguen a particulares la indemnización que prevé la LFRSP, siendo concurrente el TFF y la instancia judicial correspondiente

11.- Las que traten sobre materias que la Ley de Comercio Exterior establezca en su artículo 94.

12.- Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

13.- Las que resuelvan recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo.

14.- Resoluciones fiscales señaladas en las demás leyes como competencia del tribunal.

B) LAS PARTES EN EL JUICIO DE NULIDAD.

Todo proceso de cualquier orden supone tres sujetos, fundamentales dos que contienden y un tercero que decide.

Parte es el sujeto de la relación jurídica sustancial, el sujeto de los derechos o de obligaciones en conflicto; materialmente hablando nos referimos al sujeto a quien le afecte directamente su ámbito jurídico, la parte formal será quien cuente con atribuciones necesarias para impulsar la actividad procesal, con el objeto de obtener la resolución jurisdiccional que vendrá a afectar la esfera jurídica de otras personas: las partes materiales.⁵

Para intervenir en el proceso es menester tener capacidad que es la aptitud para ser sujeto de derechos y obligaciones. Tal capacidad puede ser de goce o de ejercicio.

La primera se manifiesta en la aptitud de ser sujeto de derecho, es un atributo de todos los individuos y se extingue con la muerte. La segunda es la capacidad de obligarse jurídicamente y hacer valer sus derechos.

Ahora bien, no solo es suficiente contar con la capacidad jurídica para poder accionar el órgano jurisdiccional o en su caso al órgano de legalidad, que viene a ser el que la parte este legitimada, sino que es necesaria la legitimación.

⁵ Gómez Lara Cipriano, "Teoría General del Proceso". Colección Textos Jurídicos Universitarios. Editorial Harla. Octava Edición, México 1992 pag.45

La legitimación es la autorización legal a un sujeto de derecho para poder actuar o intervenir respecto de un determinado supuesto o acto jurídico.

La legitimación ad- causam es la que tiene toda parte material y que a su vez se relaciona con la capacidad de goce, es quien tiene la titularidad de un derecho subjetivo.

La legitimación ad-procesum o capacidad procesal consiste en la aptitud de las personas para actuar en un proceso determinado. (sentido Formal).

El artículo 198 del CFF señala quienes son las partes en el juicio contencioso administrativo

B.1)EL DEMANDANTE

El demandante o el actor es quien promueve el juicio, pudiendo ser el particular persona física o moral o la autoridad administrativa. Si el actor tiene la legitimación ad- causam debe demostrar que la resolución impugnada afecta sus intereses jurídicos y le causa agravios, cuando el demandante no promueva a nombre propio también deberá demostrarse la legitimación del sujeto en cuyo nombre lo hace y además que se encuentre legitimado ad- procesum, para lo cual deberá exhibir los documentos con que acredite su representación legal o comercial.

Al juicio promovido por una autoridad administrativa doctrinalmente se le conoce como el juicio de lesividad , el cual se ha instaurado como una limitación a la facultad revocadora de la Administración Pública.

Para considerar la procedencia del juicio de lesividad la doctrina ha considerado que la resolución favorable al particular deberá ser declaratoria de derechos, además deberá ser lesiva a los intereses públicos o infringir el ordenamiento jurídico.

Una resolución se considerará favorable al particular cuando:

a) Pro venga de una consulta formulada a la autoridad por el interesado individualmente sobre situaciones reales y concretas.

b) Que la resolución haya sido emitida por autoridad competente.

B.2) EL DEMANDADO.

El demandado es la persona a la cual se le exige el cumplimiento de una obligación o una prestación determinada, quien podrá ser particular o autoridad. Si es el particular deberá ser titular de los derechos contenidos en una resolución administrativa favorable.

La autoridad demandada será quien haya dictado la resolución impugnada. No podrá ser demandada la autoridad que ejecute o trate de ejecutar el acto, ya que existen medios para lograr la suspensión de la ejecución de la resolución y en caso de negativa o violación a la suspensión el particular afectado podrá promover ante el Magistrado instructor, incidente de suspensión de ejecución y en tratándose de las autoridades que tramitan el procedimiento impugnado.

Son partes demandadas en el Juicio de Anulabilidad las siguientes:

I La Autoridad que dicto la resolución impugnada.

II El Titular de la Dependencia o Entidad de la Administración Pública Federal, la PGR. o la PGJDF, o de la que dependa la Autoridad mencionada en la fracción anterior.

III La SHCP.

Cuando la Sala que conozca la demanda considere que alguna autoridad debe ser parte en el juicio, no siendo señalada como tal por el actor, de oficio deberá corrérsele traslado, para que conteste en el plazo legal. (Art. 212 2do. pfo. del CFF). Sin embargo si el actor omitió el señalamiento de todas las autoridades que deban ser demandadas la consecuencia de ello será el desechamiento de la demanda.⁶

Queda a criterio del magistrado instructor cuando alguna otra autoridad deba ser parte en el juicio o bien a la que señale para que produzca la contestación a nombre de las demandas.⁷

⁶ Sentencia dictada por la Sala Regional Peninsular, Tribunal Fiscal, visible en la revista del TFF mayo 1990, pp.60.

⁷ Margain, Manatou Emilio. "De lo Contencioso Administrativo de Anulación." Editorial San Luis Potosí., México 1980, pag 98

B.3) EL TERCERO.

El tercero es la parte en el juicio, que es poseedor de un derecho que sufrirá menoscabo si la autoridad administrativa que le otorgó ese derecho, fue vencida en juicio, por lo que deberá llamársele a juicio a fin de que exponga lo que a su derecho convenga.

El anterior CFF, distinguía entre el tercero y el coadyuvante, cuyas principales diferencias son:

A) El Tercero es obligatorio, el coadyuvante es parte voluntaria.

B) El Tercero apoya la validez de la resolución que se reclama a la Autoridad, el coadyuvante apoya la nulidad de la resolución impugnada por la Autoridad.

Si el tercero no es llamado a juicio, puede retrotraer el procedimiento o interrumpir su tramitación, el coadyuvante puede intervenir en cualquier fase del juicio y su presentación no puede retroceder el procedimiento.

De señalarse el tercero, podrá apersonarse dentro de los 45 días a aquel en que se corra traslado de la demanda mediante escrito que contenga los requisitos de la demanda o de la contestación, según el caso, justificando su derecho para intervenir.

C) IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE NULIDAD.

Se traduce como la imposibilidad jurídica que tiene el Juzgador para dirimir una controversia por cuestiones de hecho o de derecho que impidan al órgano jurisdiccional analizar y resolver la pretensión de la actora absteniéndose de resolver obligatoriamente sobre el fondo de la controversia; es en síntesis la imposibilidad de que la acción logre su objeto, que no se obtenga la pretensión del que la ejercita.

Las causas de improcedencia dan lugar al sobreseimiento, pero no necesariamente sobreviene este por alguna de sus causas, por ejemplo la fracción primera del artículo 203 del CFF contempla que procede el sobreseimiento cuando el demandante se desista de su acción, lo que no significa que el juicio no proceda.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

C.1) FALTA DE INTERES JURIDICO

El interés jurídico es el derecho subjetivo, la facultad o potestad de exigencia consignada en una norma objetiva del derecho. Dicha afectación debe derivar de un acto de índole administrativo real, es decir cierto y directo, que produzca efectos por sí mismo, debe regir inmediatamente la esfera del particular resolviendo el fondo de la cuestión planteada, en oposición a los actos simples o de trámite que pueden ser revisados de oficio.

En dichas resoluciones la autoridad administrativa deberá definir o dar certeza a una situación legal administrativa, por lo que en aquellos casos en que la autoridad administrativa opine, consulte, verifique o investigue hechos o situaciones sin decidir la cuestión suscitada, serán improcedentes.

C.2) INCOMPETENCIA.

La competencia del TFF se establece en el artículo 11 de la Ley Orgánica y Leyes especiales que prevén su competencia. También quedan fuera los actos políticos o gubernativos o derivados de relaciones de derecho privado .

Como regla general se establece que el TFF tiene competencia para conocer de actos emitidos por órganos de la Administración Pública que formal y materialmente constituyan actos jurídicos derivados de la función administrativa por lo que no tendrá competencia para conocer de los distintos actos que emitan los poderes legislativos y/o judiciales, aún cuando sean materialmente administrativos.

Lo anterior encuentra apoyo en el artículo 73 fracción XXXIX- H el cual contempla la creación de Tribunales Administrativos los cuales solo resolverán las controversias suscitadas entre la Administración Pública Federal y los particulares.

También será improcedente cuando se impugne directamente violaciones a la Constitución, pues ello es competencia del Poder Judicial, en este caso es oportuno señalar que la improcedencia solo se daría cuando la inconstitucionalidad se plantee directamente ya que las causales de anulación prevista en el artículo 238 del CFF se relacionan íntimamente con las garantías de seguridad jurídica .

C.3) COSA JUZGADA.

El Juicio de anulación será improcedente cuando haya sido ya materia de sentencia pronunciada por el Tribunal y que haya identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, o bien si fue impugnado en un procedimiento judicial. La cosa juzgada tiene lugar cuando una sentencia ha quedado firme, es decir que ya no es jurídicamente impugnable, ni ordinaria ni extraordinariamente .

Los principios que protege son la economía procesal y la seguridad jurídica, impidiendo así que un mismo acto vuelva a ser materia de una controversia.

El juicio de nulidad también será improcedente cuando se entable en contra de una resolución administrativa que se emitiera en cumplimiento de una sentencia, sin embargo si en esa sentencia se expresan circunstancias diferentes no aducidas en la resolución anterior, constituirá un acto nuevo, acto el cual sí puede ser impugnable.

C.4) CONSENTIMIENTO.

Cuando el actor no promueva algún medio ordinario de defensa que prevean las leyes especiales respectivas y que sean obligatorias agotar previamente a la interposición del juicio de nulidad, o bien que la presentación de la demanda de nulidad sea extemporánea, es decir que se presente fuera de los términos previstos por el artículo 207 del CFF que para los particulares es de 45 días y para la Autoridad de 5 años.

C.5) LITISPENDENCIA.

Es la simultánea tramitación de dos o más juicios en que los elementos esenciales de las acciones respectivas son las mismas, debiendo existir identidad de partes y de la resolución impugnada, de no existir esta identidad lo que se daría sería la conexidad, la cual traería como efecto la acumulación de autos y de encontrarse en diferentes instancias operaría la suspensión del procedimiento del juicio interpuesto en segundo término.

C.6) FALTA DE DEFINITIVIDAD

Para promover el juicio contencioso administrativo, es menester que el afectado ejerza previamente las acciones de impugnación previstas en las leyes salvo que su ejercicio sea optativo para el afectado.

La resolución debe adquirir fijeza que impida toda reforma o mudanza por parte de la Administración, ya sea porque quien la dictó podía hacerlo sin apelación a nadie o porque siendo apelable se ha llegado al último límite de la apelación, causando así estado.

C.7) CONEXIDAD.

La conexidad impide que para un sólo asunto litigioso haya más de un sólo proceso y su finalidad es evitar que hayan sentencias contradictorias sobre una misma controversia. La conexidad se presenta en los siguientes casos:

a) Cuando los actos impugnados sean unos antecedentes o consecuentes de los otros.

b) Que el acto que se impugne primero se encuentre aún pendiente de resolución.

c) Las partes sean las mismas y se invoque idénticos agravios .

d) Que no hayan sido aplicados concretamente al particular, lo cual está íntimamente ligado con la falta de interés jurídico.

C.8) AUSENCIA DE AGRAVIOS

Para que una resolución llegue a causar un agravio procesal y directo, es necesario que en aquella se establezca una situación jurídica concreta y particularizada. Denominados por el CFF como conceptos de violación, agravios o conceptos de violación son todas aquellas lesiones que ocasiona la autoridad en la esfera jurídica del particular, para demostrar la existencia de un agravio es menester que se den los siguientes elementos :

1.- Expresar la parte de la resolución que lesione alguno de sus derechos.

2.- Los preceptos jurídicos que a su juicio dejó de aplicar o aplicó indebidamente .

3.- Los razonamientos lógico-jurídicos que demuestren que efectivamente existe omisión o indebida aplicación de los preceptos jurídicos

C.9) FALTA DEL ACTO DETERMINADO

La acción de nulidad siempre debe encausarse en contra de un acto concreto y particular que afecte los intereses del gobernado, por lo cual si no existe dicho acto la acción carecerá de materia sobre la cual el T.F.F pueda pronunciarse.

Por regla general dicho acto deberá constar por escrito, excepción hecha de la negativa ficta, la cual es un acto presunto, entendidos estos como los actos en los que a la conducta administrativa el ordenamiento jurídico le asigna un efecto determinado. En ellos no existe ni una manifestación de voluntad, ni una conducta a la que racionalmente y en vía de interpretación tenga que dársele algún efecto, sino que se trata de una presunción legal que determina la existencia de un acto administrativo.

El silencio administrativo puede tener ciertos efectos jurídicos, siempre y cuando la ley lo considere así.

Conforme al CFF se estima que transcurrido el término otorgado para que la autoridad administrativa resuelva alguna instancia o petición promovida por el particular acerca de cuestiones reales y concretas, sin que el órgano respectivo emita la resolución expresa y por escrito, se presume entonces que lo ha resuelto en forma adversa a los intereses del promovente .

En algunos casos los efectos otorgados por la ley son positivos al gobernado o entes públicos, casos en los cuales se da la afirmativa ficta .

El juicio será improcedente cuando no exista resolución de manera expresa en forma escrita o bien tratándose de la negativa ficta, cuando no hubiera transcurrido el término establecido por la ley, para que la autoridad resuelva por escrito o cuando se ha dictado la resolución y se notifique al actor.

C.10) EN COMERCIO EXTERIOR.

Obedece a la entrada del TLC señalando que la improcedencia se dará en juicio cuando pudiendo ser impugnada la resolución en materia de Comercio Exterior mediante un mecanismo alternativo de solución de la controversia.

a) No haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción (30 días).

b) La opción fue oportunamente ejercitada .

Sin embargo la propia ley de comercio exterior establece que el juicio ante el TFF solo procede contra resoluciones que recaigan al recurso administrativo de revocación que se haya interpuesto en contra de actos administrativos que señale el artículo 94 del mismo ordenamiento, por lo que si la opción de la defensa jurisdiccional solo puede darse en contra del acto final del recurso indicado.

Cuando la parte interesada opte por los mecanismos alternativos de solución de controversias en materia de prácticas desleales en los tratados internacionales en los que México sea parte, no procede el recurso de revocación, ni el juicio ante el TFF contra las resoluciones que sean materia de los paneles respectivos ni contra las resoluciones de la SECOFI, dictada como consecuencia de la decisión que emane de dichos mecanismos alternativos de solución y se entenderá que la parte interesada que ejerza la opción acepta la resolución que resulte del mecanismo de referencia .

Ahora bien, se tendrá por no presentada la demanda que pretenda iniciar juicio ante el TFF, en los siguientes casos:

1.- Falta de firma del promovente .

2.- Falta o indebida acreditación de la personalidad del promovente

3.- Falta de manifestación bajo protesta que el actor no recibió la notificación de la resolución impugnada o cuando se recibió por correo.

Para que sea procedente el juicio de nulidad ante el TFF, deberá :

1.- La resolución que se impugna debe afectar la esfera jurídica del demandante.

2.- Que la resolución o el acto impugnado encuadre en alguno de los supuestos contenidos en las fracciones de los artículos 15 y 23 de la LOTFF.

3.- Que se trate de un asunto nuevo, que no haya sido conocido por el TFF., cuando las partes sean las mismas y se trate del mismo acto impugnado.

4.- Que sea definitivo, es decir que no este pendiente de resolución el recurso de revocación, que no este pendiente de resolución ante la autoridad administrativa o ante el propio tribunal. Que no sean conexos a otros y que no haya sido impugnado a través de un proceso judicial. Con ello se evita la emisión de sentencias contradictorias.

5.- Que no haya sido consentido, es decir que no exceda su interposición de los plazos señalados 45 días para el particular y 5 años para la autoridad o que no se haya agotado un medio de defensa obligatorio.

6.- Deben ser actos existentes, precisos y concretos

7.- Los que la SECOFI imponga a los particulares en materia de comercio exterior.

Que no este en los supuestos de improcedencia que prevean otros ordenamientos legales distintos al CFF

D) NOTIFICACIONES.

Toda resolución, acuerdo, auto o sentencia dictada por las salas del TFF deberán ser notificadas a las partes interesadas a más tardar al tercer día a aquel en que el expediente haya sido turnado al actuario para tal efecto.

El actuario deberá asentar la razón del envío por correo o entrega de los oficios de notificación así como de las notificaciones personales y por lista.

Los acuses postales de recibido y las piezas certificadas devueltas se agregarán como constancia a dichas actuaciones.

Las notificaciones a los particulares se harán en los locales de las salas, si las personas autorizadas se presentan dentro de las veinticuatro horas siguiente a aquella en que se halla dictado la resolución y cuando no se presente el interesado se hará por lista, la que se fijará en sitios visibles de los locales de la sala, salvo las resoluciones que deben notificarse personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, las cuales son las siguientes notificaciones:

- a) La que corra traslado de la demanda, contestación y ampliación.
- b) La que cite a testigo o a u tercero.
- c) El requerimiento a la parte que deba cumplirlo.
- d) El auto de la Sala Regional que dé a conocer a las partes que el juicio será resuelto por la Sala superior.
- e) La Resolución sobre el sobreseimiento.
- f) La Sentencia definitiva.
- g) En todos los demás casos que el Magistrado Instructor así lo ordene.

Las notificaciones a las autoridades, serán siempre por oficio o vía telegráfica, debiéndose efectuar a la unidad administrativa que tenga la representación de la autoridad.

El CFF señala que los particulares o sus representantes podrán autorizar al Licenciado en Derecho que a su nombre reciba notificaciones. Durante la vigencia del anterior CFF se sustentó la tesis de que todo aquel que promoviera un juicio de nulidad tenía que acreditar que era Licenciado en Derecho, no obstante que en ocasiones se presentara poder general, e incluso para actos de dominio; dicho criterio fue rechazado ya que sólo en el otorgamiento de un poder especial que constituya un mandato judicial o contencioso administrativo, se requiere que el apoderado sea Licenciado en Derecho, sin embargo no se requiere lo anterior si el poder es general para pleitos y cobranzas.

En los poderes especiales para promover medios de defensa, surge el problema de sobreseer el juicio, si quien concede el poder a nombre de una persona moral no acredita estar autorizado por la asamblea o por el consejo de administración. Del mismo modo si el que concede un poder a nombre de una empresa no está facultado por esta para delegar aun tercero su mandato, dicho poder será insuficiente para acreditar su personalidad.

D.1.) INCIDENTE DE NULIDAD DE NOTIFICACIONES.

Las notificaciones deberán realizarse en los términos señalados por el CFF, en caso contrario serán nulas; la nulidad deberá de promoverse dentro de los cinco días siguientes en que se conoció el hecho, ofreciendo las pruebas pertinentes, admitida la promoción, se dará vista a las partes por cinco días para que alegue lo que a derecho corresponda, transcurrido el plazo, el Magistrado Instructor dictará resolución. Declarada la nulidad; el procedimiento deberá reponerse hasta antes del momento de la notificación anulada.

D.2) TERMINOS.

Los Términos empezarán a correr al día siguiente a aquel en que surtan efectos la notificación, computándose sólo los días hábiles, los cuales serán aquellos en que se encuentren abiertas al público las oficinas de las Salas del TFF en el horario normal de labores.

Si los términos están señalados por periodos o tienen una fecha cierta su extinción se incluirán los inhábiles, pero si el término concluye en un día inhábil, se extenderá al siguiente día hábil.

Si los plazos se fijan por un mes o año se entenderá que el plazo vence el mismo día del mes y año del calendario posterior a aquel en que se inició.

E) DEMANDA

Escrito inicial con el que el actor basado en un interés legítimo pide la intervención de los órganos jurisdiccionales para la actuación de una norma sustantiva al caso concreto, acto por el cual el proceso se pone en marcha.

ACCION.- Derecho de perseguir en juicio lo que se nos debe, facultad de invocar la autoridad del Estado para la defensa de un derecho .

PRETENSIÓN.- Exigencia de que un interés ajeno se subordine al propio .

La demanda es el primer acto encaminada a la resolución del tribunal , la cual nos proporciona los siguientes elementos:

- a) Identifica a las partes .
- b) Precisa el acto administrativo impugnado.
- c) Narra los antecedentes del hecho.
- e) Invoca fundamentos de derecho.
- f) Determina las pruebas conducentes .
- g) Justifica la competencia del tribunal.

La demanda contiene la confesión de los hechos pero no de situaciones jurídicas cuyo examen debe realizarlos siempre en vía jurisdiccional el Tribunal en los asuntos de su competencia.

La demanda deberá presentarse ante la sala regional del domicilio de la autoridad que emitió el acto impugnado o enviarse por correo certificado con acuse de recibido cuando el actor tenga su domicilio fuera de la población en que se encuentre la sala.

El término de presentación es de 45 días posteriores a la fecha en que surta efectos la notificación del acto impugnado o de que el promovente tuvo conocimiento de su existencia .

En el Juicio de Lesividad la autoridad puede demandar la nulidad de su resolución dentro de los cinco años siguientes a la fecha, excepto cuando la resolución haya originado efectos de tracto sucesivo, caso en el cual la autoridad podrá demandar la nulidad en cualquier época .

Para los efectos de la Sentencia en caso de nulificarse la resolución favorable, solo se retrotraerán a los 5 años anteriores a la presentación de la demanda.

En los casos de negativa ficta la demanda puede presentarse en cualquier tiempo mientras no se dicte resolución expresa .

Como excepción en el plazo se señala que cuando el interesado fallezca durante el plazo para iniciar el juicio, aquel se suspenderá hasta un año si antes no se ha aceptado el cargo de representante de la sucesión.

E.1) REQUISITOS DE LA DEMANDA.

1.- Nombre, domicilio fiscal y domicilio para oír notificaciones del demandante. (Artículo 208 CFF).

Lo anterior da seguridad al proceso identificando a las partes y precisa si se encuentra legitimado activamente para promover el juicio.

El domicilio es necesario a fin de notificar al promovente las actuaciones procedimentales que tengan que hacerse personalmente y que son:

- a.) Las que admitan la demanda.
- b) Las que corran traslado de la contestación de la demanda o de su ampliación en su caso .
- c) Las que manden citar a un testigo o a un tercero.
- d) El requerimiento que la parte deba cumplirlo.
- e) El auto de la Sala regional que de a conocer a las partes que el juicio será resuelto por la Sala Superior.
- f) La resolución de sobreseimiento.
- g) La Sentencia definitiva .
- h) En todos aquellos casos en que el magistrado instructor, así lo ordene.

2.- Asimismo el escrito de demanda deberá contener la resolución que se impugna a efecto de identificar el objeto de la controversia.

3.- La autoridad (es) demandadas o en su caso el nombre y domicilio del particular demandado, en este caso la obligación se consigna con el fin de quien se encuentra legitimado pasivamente para que pueda comparecer a juicio a defender sus derechos , no obstante que la falta de mención de la autoridad demandada no implica que se requiera al actor para que lo señale, pues el magistrado instructor de oficio deberá emplazar a la autoridad demandada respectiva.

4.- Los hechos que dan origen a la demanda.- Son los actos u omisiones materiales que se efectuaron o debieron efectuarse en el procedimiento administrativo que sirvió de base para la resolución impugnada .

5. Fundamentos de derecho. El actor debe señalar los preceptos jurídicos en los cuales apoye su demanda, expresando los conceptos de violación que le cause el acto impugnado.

6.- Del mismo modo debe ofrecer las pruebas tendientes a demostrar los extremos de su acción. En caso de que ofrezca las pruebas testimoniales o periciales precisará los hechos sobre las que versen dichas pruebas, así como nombre y domicilio tanto de los testigos como de los peritos, acompañando tanto el interrogatorio de los primeros, como el cuestionario de los segundos, de no hacerlo así se tendrán por no ofrecidas dichas pruebas.

7.- Nombre y domicilio del tercero perjudicado cuando los haya.

El demandante deberá adjuntar a su escrito los siguientes documentos:

a) El documento en el cual acredite su personalidad, si promueve como apoderado de una persona física o moral, salvo que su personalidad haya sido ya reconocida por la autoridad responsable.

A partir de 1991, se introduce en el TFF el "Registro de personería" en el que basta citar el número de registro con el cual quedó acreditada la personalidad del promovente en anteriores juicios ante la misma sala para evitar anexar de nuevo la documentación correspondiente.

Ahora bien, es importante señalar que si la objeción de personalidad no se hizo por el magistrado instructor en el momento de admitir la demanda o bien por su parte la demandada no hizo manifestación alguna al respecto, la Sala esta impedida para cuestionar la personalidad con que se promovió, por estar tácitamente reconocida por las partes.

b) Se agregará el documento en el que conste la resolución impugnada, así como la constancia de notificación, a menos de que se trate de una negativa ficha o bien declare bajo protesta de decir verdad que no recibió la notificación o cuando hubiese sido por correo. Tratándose de notificación por edictos señalará la fecha de la última publicación y el nombre del órgano en que se hizo.

c) Acompañará también sendas copias para las autoridades demandadas con sus respectivos anexos

d) Cuando las pruebas documentales no obren en poder del demandante, deberá solicitarlas previamente a la autoridad que las posea y si no las otorga la autoridad, deberá acompañar copia del escrito sellado de recibido donde conste la solicitud de dichos documentos, a efecto de que la Sala que conozca del asunto, requiera a dicha autoridad para que remita los documentos señalados.

Si las pruebas que han de desahogarse no se acompañan al escrito de demanda, se tendrán por no ofrecidas y si se omite anexar los documentos de los incisos a) al c) se tendrá por no presentada la demanda.

Sobre ésta última disposición se ha planteado la inconstitucionalidad de la misma, por violación a la garantía de audiencia, toda vez que se considera una consecuencia desproporcionada a la omisión formal en que pueda incurrir el demandante, con lo que se le priva defenderse, alegar y probar lo que a su derecho convenga, así como el dictado de la resolución que decida en lo principal.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia se ha remontado a los antecedentes del juicio contencioso administrativo el cual responde a la necesidad de otorgar a los gobernados un medio de defensa en contra de los actos de la autoridad administrativa, a fin de que los actos arbitrarios no lleguen a ejecutarse, por lo que los principios que rijan dicho juicio deben atender a sencillez con el que el gobernado pueda plantear su demanda y facilitar al gobernado aportar sus medios de prueba a fin de salvaguardar el principio de equidad y equilibrio procesal, ya que frente a los actos de autoridad los cuales gozan de presunción de legalidad, son ejecutables y la autoridad tiene un plazo amplio para ejercitar sus facultades, se encuentra en franca desventaja el particular afectado.

Así, si el juicio contencioso administrativo no prevé la prevención para regularizar la demanda y por el contrario castiga con la consecuencia de tener por no presentada la demanda cuando se omite anexar los documentos referidos en las fracciones I a la IV del artículo 209 del C.F., es claro que se aparta de los principios de debido proceso legal, por lo que al eliminar la figura procesal de la prevención se elimina también una forma elemental de defensa y oportunidad para el gobernado.

No es óbice a lo anterior el considerar que tal figura se ajusta a lo dispuesto por el artículo 17 Constitucional, a fin de lograr una impartición de justicia pronta y expedita, ya que ello no justifica una disposición violadora de otro precepto constitucional, ya que si tal celeridad pretende lograrse con medidas que obstaculicen o impidan defenderse previamente a un acto, es claro que se viola la garantía de audiencia, siendo que ambas garantías deben aplicarse de manera conjunta y no una sobre la otra. Además de acuerdo al artículo 14 constitucional, primero debe existir la audiencia antes que la afectación al particular, excepto en la facultad económica coactiva como excepción a la regla, la cual cumple con la garantía cuando establece un medio ordinario de defensa en el que se controvierta la legalidad de la resolución, por lo que resulta lógico que ese medio de defensa facilite y no obstaculice al gobernado, como acontece en el artículo citado.

Tampoco es justificante de tal artículo el sostener que frente al auto de desechamiento de la demanda existe un recurso; el recurso de reclamación, ya que éste sólo puede determinar sobre la legalidad o ilegalidad del auto y no sobre su inconstitucionalidad, pues el recurso de reclamación podría determinar si se aplicó mal el artículo 209 al tener por no interpuesta la demanda por no ajustarse a las hipótesis que prevé, pero no podría determinar si dicho precepto es violatorio de un norma constitucional. (Amparo en Revisión 158/92. Cementos Toltecas, S.A. DE. C.V.)

E.2) REQUISITOS ESENCIALES

- A.- Que se expresen los agravios o conceptos de impugnación mediante los cuales se combate la resolución administrativa.
- B.- Que la resolución satisfaga los requisitos de ley.
- C.- Que la resolución reclamada quede dentro de los casos de competencia del TFF
- D.- Que se haya hecho en tiempo.

E.3) REQUISITOS SECUNDARIOS.

- a.- Que la demanda no sea oscura.
- b.- Que se acompañen las pruebas que han de rendirse.

Una vez turnada la demanda al Magistrado Instructor, éste estudiará si satisface los elementos previstos en las fracciones I, II, III, VI del artículo 208 del CFF, si es así se dictará auto de admisión, en caso contrario se dictará auto de desechamiento por improcedente contra el cual procede el recurso de reclamación, el que deberá interponerse dentro de los 15 días siguientes al que surta efectos el auto de desechamiento, ante la Sala en que se encuentre adscrito el magistrado instructor de que se dará traslado a las demandadas para que en 15 días manifiesten lo que a su derecho convenga y dará cuenta a la Sala para que resuelva en 5 días.

Contra el auto que deseche pruebas procede también el recurso de reclamación.

F) DE LA CONTESTACION

La parte demandada puede reclamar el auto admisorio de la demanda, cuando ésta fuera obscura o irregular, aplicando supletoriamente el C.F.P.C., interponiendo el recurso de revocación dentro de los 24 horas siguientes al que quede notificada del auto admisorio, dándose vista por tres días a la actora, resolviéndose dentro de los tres siguientes días.

El plazo para contestar la demanda es de 45 días hábiles, el escrito de contestación deberá presentarse ante la Sala Regional que corresponda al domicilio fiscal del demandante o por correo con acuse de recibo, el plazo mencionado corre individualmente para cada uno de los demandados.

El escrito de contestación debe contemplar:

- a). Cuestiones de Previo y especial pronunciamiento.
- b). Sobreseimiento.- Son las consideraciones que impiden estudiar el fondo del asunto o demostrar que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor funda su demanda, por ejemplo: cuando se impugne la personalidad del actor, cuando la presentación de la demanda es extemporánea, o bien cuando la resolución impugnada no es definitiva, no causa agravios, o que no sea nueva.
- c) Alusión a los hechos.- Afirmándolos, negándolos o expresando que se ignoran por no ser hechos propios .

Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario los hechos imputados al demandado en los siguientes casos:

- 1.- Que no se produzca contestación dentro del plazo legal.
- 2.- Cuando la contestación no se refiera concretamente a los hechos afirmados por el actor y que sean propios del demandado.
- 3.- Cuando injustificadamente el demandado no exhiba la prueba requerida para acreditar su dicho.
- 4.- Si la contestación no está firmada.

Sin embargo tal presunción no implica la ilegalidad de la resolución impugnada, pues la prueba de su ilegalidad corresponde al actor.⁸

d) Fundamentos de derecho.- los demandados deberán rebatir los fundamentos de derecho en que se baso la demanda y negar la causal de nulidad que se alega, demostrando que los preceptos en que se apoyó en su caso la resolución son los aplicables.

Cuando la contestación de la autoridad que dictó la resolución que se impugna corresponde a los hechos y fundamentos de derecho en que se apoyó dicha resolución, pero esa contestación resulta contradictoria con la que está emitiendo la Secretaría de Estado, sólo se tomará en cuenta la contestación de ésta última, no obstante que no se encuentre ajustada a la litis.

En la contestación, el demandado no podrá variar los fundamentos de derecho de la resolución impugnada.⁹

e) Pruebas .- Junto con el escrito de contestación la demandada deberá exhibir las pruebas que demuestren la legalidad de la resolución que se combate.

Los documentos que fueren de fecha posterior a la presentación de la demanda o aquellos que aún que fueren de fecha anterior se manifiesta bajo protesta de decir verdad que no se conocían se admitirán como prueba superveniente, la cual sólo puede ser admitida si no se ha dictado sentencia definitiva, en este caso se dará vista al contrario por 5 días para que manifieste lo que a su derecho convenga

⁸ Tomo LXXIX p 4581 Semanario judicial de la Federación actor Jirado Sodí Antonio.

⁹ Jurisprudencia S.S.TFFno. 48, citada por Jesus Quintanilla Valtierra y Jorge Rojas Yañez. Derecho tributario México Trillas 1a. Edición. 1988. pag 78

En el contencioso administrativo son admisible todo tipo de pruebas excepto la confesional de autoridades mediante absolucón de posiciones, la confesional de la autoridad sólo se daría mediante promoción presentada ante el Tribunal antes del cierre de instrucción.

Si ofrece las pruebas periciales o testimoniales, exhibirá el cuestionario de los puntos sobre los cuales deba versar la primera de ellas, el ofrecimiento de la prueba testimonial deberá mencionar nombres, domicilio de los mismos, y si tuviesen el domicilio fuera de la jurisdicción de la Sala se adjuntará el interrogatorio de los testigos.

Las pruebas documentales se presentarán junto con la contestación o se indicará el nombre del archivo en que se encuentren para recabarla .

F.1) REQUISITOS ESENCIALES

- a) Que se presente dentro del término
- b) Que se refiera a los hechos del actor.
- c) No ampliar o modificar los razonamientos expuestos en la resolución impugnada o sus fundamentos de derecho.

Cabe mencionar que el CFF no contempla la reconvencción, ni puede aplicarse supletoriamente por ninguna otra ley, ya que la misma va en contra de sus propios preceptos como los artículos 198, 200 y 202, ya que de lo contrario a la autoridad no le importaría desconocer sus propias resoluciones.

F.2) AMPLIACIÓN DE DEMANDA.

Cuando la demanda se presenta sin conocer la resolución o el procedimiento que se impugna, se contempla la posibilidad de ampliar la misma dentro de los 20 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo recaído a la contestación en los siguientes casos:

- a) Cuando se impugne una **negativa ficha**.
- b) Contra el acto principal del que derive el acto impugnado en la demanda y su notificación se de a conocer al particular en la contestación a su demanda.
- c) Cuando se alegue que el acto administrativo no fue notificado al gobernado o que lo fue ilegal.

La ampliación de demanda fija la litis a la cual debe limitarse el juicio, en derecho procesal la litis se forma con la resolución impugnada, la demanda y la contestación y en los casos antes enunciados con la ampliación a la demanda.

Sin embargo Dolores Hedún Virus, afirma que los fundamentos de derecho deben ser exhaustivos a conveniencia del demandante, ya que entre ellos y las que contenga la resolución impugnada se establece la litis.¹⁰

Debe ser suscrito por la misma persona que firmó el escrito de demanda, o bien su representante legal, pero en ningún caso deberá firmarla el abogado autorizado en términos del último párrafo del artículo 200 del CFF ya que dicho artículo no confiere facultades para ello.

F.2. a) NEGATIVA FICTA.

Es el silencio administrativo, es falta absoluta del acto y se configura cuando mediante una petición hecha a la autoridad administrativa, esta no responde por escrito durante el plazo de tres meses, presumiéndose que resolvió en sentido negativo.

Dentro del propio juicio la autoridad deberá aportar los fundamentos y motivos de la resolución considerada negativa ficta y el particular se podrá defender en la ampliación de su demanda, debiéndose resolver la controversia sin que el asunto pueda volver a la autoridad para que con libertad dicte una resolución expresa sin que de ninguna forma se pueda pretextar que se nulifica la resolución para efectos de que se dicte otras fundada y motivada.

La resolución negativa es una ficción de ley, al atribuirle un significado al silencio de la autoridad debiendo el demandante al impugnarla atacar el silencio de la autoridad como si se tuviera por escrito la resolución negando lo solicitado, exponiendo las causales de ilegalidad que demuestren la nulidad de la resolución negativa.

¹⁰Citado por Lucero Ezpinoza Manuel. "Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación". Editorial Porrúa, Tercera edición. México 1995. pag 101.

Debemos señalar que en principio el actor no está obligado a invocar los conceptos de nulidad en que funde su demanda, pues desconoce los motivos y fundamentos en que la autoridad sustente la negativa ficta, por lo que será hasta la contestación de la demanda cuando el actor pueda impugnarla.

Sin embargo cuando el actor pueda conocer de antemano o presumir los fundamentos de la resolución, no existe impedimento legal para que el afectado desde el escrito inicial de demanda establezca los motivos de anulación. Lo que no podrá hacer el actor será ampliar los argumentos expuestos en la petición formulada a la autoridad ya que ello significaría sustraer a ésta de aspectos que no fueron de su conocimiento y que quizás si lo hubieran sido se habría producido la respuesta.

En caso de que la autoridad demandada no produzca su contestación dentro del término de ley, se entiende que no cumple con la obligación procesal de exponer en ella los fundamentos y motivos de la negativa, lo cual ya no se podrá hacer posteriormente, pues se presume que no se tuvieron tales elementos de fundamentación y motivación para justificar la negativa ficta. Lo mismo sucede cuando la autoridad pretenda fundar y motivar su resolución en un documento distinto al de la contestación de la demanda, ya que no se le podrá remitir el mismo al actor para que esté en condiciones de ampliar la demanda dentro del término legal lo que significaría un menoscabo de su derecho, pues no podría rebatir los argumentos de legalidad expuestos en dicha resolución

Ahora bien, si el actor no amplía su demanda por que atacó de principio la negativa ficta, pues presumía o conocía los fundamentos de la resolución se entiende y no obstante lo anterior que no atacó la resolución producida por escrito por la autoridad demandada por lo que siempre en todo caso es recomendable ampliar la demanda al producirse la contestación a la misma.

Tratándose en los casos en que se configure la negativa ficta y esté de por medio un recurso administrativo obligatorio, debe agotarse este medio de defensa antes de promover el juicio de nulidad, ya que como señala el artículo 37 del Código Fiscal expresa que existiendo un resolución negativa, el interesado podrá interponer los medios de defensa o bien continuar esperando a que la instancia le sea resuelta por escrito.

También es necesario señalar que los trámites internos de la autoridad notificados al particular no interrumpen el término para que se configure la negativa ficta, toda vez que lo único que resuelve la instancia de los particulares es la decisión final que recaiga al problema planteado. Por otra parte si el peticionario no atendió el requerimiento que le realizó la autoridad con apercibimiento de desechamiento, se entiende que en su instancia queda rechazada, pero podrá formular nueva siempre y cuando satisfaga los requisitos legales.

Ahora bien, la negativa ficta no se configura cuando la autoridad que debe resolver actúa de oficio y no a petición de parte, puesto que no puede presumirse que la autoridad ha negado o desestimado algo que no le ha sido planteado.

La litis en el juicio de anulación se integra, tanto con lo esgrimido en el planteamiento original de la actora en su instancia administrativa, como por lo resuelto por la autoridad al emitir la resolución expresa correspondiente, así como con los argumentos y contestación a la misma.

F.2.b) CUANDO EL ACTO PRINCIPAL DEL QUE DERIVA EL IMPUGNADO EN LA DEMANDA SE DE A CONOCER EN LA CONTESTACION

Es frecuente que en las Oficinas Federales de Hacienda se traslapen resoluciones que determinan créditos fiscales y que no hayan sido notificadas pudiendo suceder que sus facultades de comprobación hayan caducado por lo que requieran el pago de los supuestos créditos mediante el procedimiento administrativo de ejecución, como si hubiera notificado previamente el acto principal, lo que en ocasiones da resultado y el contribuyente paga o bien se requiere el pago de los créditos antes de que se notifique el acto principal.

En el caso de que se ignore el origen del acto principal el agravio que se exponga será que el acto a través del cual se exige el pago inmediato de determinados créditos es ilegal, por vicios del procedimiento como lo es exigir pago de créditos fiscales determinados en las resoluciones emitidas por determinada autoridad la cual nunca fue del conocimiento del demandante .

En ocasiones un acto administrativo puede dar origen a diversos actos subsecuentes, siendo posible que éstos últimos se notifiquen previamente al acto que le dio origen.

En éstos casos el actor al impugnar dicho acto subsecuente manifestará que desconoce el contenido del acto principal por lo que la autoridad al dar contestación a la demanda, dará a conocer el contenido del mismo y de su notificación.

F.2.c.) CUANDO EL ACTO ADMINISTRATIVO NO FUE NOTIFICADO O LO FUE ILEGALMENTE.

Toda resolución o acto que pueda ser impugnado a través de un medio de defensa, debe ser notificado personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, con los requisitos legales los cuales tienen que llevar a la convicción de que un particular tuvo conocimiento fehaciente de una resolución que lo afecta y que si dentro del término legal no la impugnó, la consintió.

Si se notifica a una persona que no es el interesado o que carece de la representación legal de éste, sin que el notificador deje citatorio para que al día siguiente y hora señalada, se le espere por quien deba ser notificado, con ello se viola el artículo 137 del CFF

También se considera ilegal la notificación practicada el mismo día en que se dejo citatorio.

En casos de que no se atienda el citatorio previo, la notificación se practicará con quien se encuentre presente o con un vecino, pero de ninguna manera a través de instructivo que se deje en la puerta del domicilio.

Si la actora conocía del acto administrativo no notificado se tomará como fecha de notificación la que ella manifiesta que conoció el acto, consignando agravios que demuestren la no notificación del acto conforme a derecho.

Si la actora no conoce el acto así lo manifestará en su demanda como agravio, señalando la autoridad a quien se le atribuye.

La autoridad al producir su contestación acompañará constancias del acto y de su notificación, mismo que se podrá impugnar en la ampliación de demanda.

Si se comprueba que el acto fue notificado conforme a derecho, se sobreseerá el juicio por extemporáneo, en caso contrario, se tendrá como fecha de notificación cuando la actora se notifique de la contestación, recibiendo copia del acto.

G) INCIDENTES DE PREVIO Y ESPECIAL PRONUNCIAMIENTO

Al contestar la demanda que se instaura ya sea en contra del particular o por regla general en contra de la autoridad administrativa, ya hemos visto que ésta deberá expresar entre otras circunstancias las cuestiones que a su juicio impidan al juzgador emitir una resolución en cuanto al fondo de la litis pero que de acuerdo a las formalidades establecidas para la procedencia y tramitación del juicio de anulación son necesarias.

Dentro de tales circunstancias podemos citar aquellas cuestiones de competencia, de cosa juzgada, de litis pendencia, de conexidad, etc. sin embargo el CFF prevé que sólo serán cuestiones de previo y especial pronunciamiento las siguientes:

G.1).- INCOMPETENCIA EN RAZÓN DEL TERRITORIO.

La competencia de las salas regionales del TFF, por razón de territorio, se establecerá de acuerdo respecto del domicilio fiscal del demandante cuando tal domicilio tenga su sede dentro de la jurisdicción de tales salas regionales, exceptuándose de lo anterior cuando el demandante no tenga domicilio fiscal en territorio nacional o se trate de empresas que formen parte del sistema financiero o tengan el carácter de controladoras o controladas de acuerdo a la ley del ISR en tal caso será competente la sala regional respecto de las resoluciones que dicten las autoridades ordenadoras con cede en su jurisdicción.

La incompetencia por razón de territorio será procedente cuando la sala regional ante la que se interpuso la demanda de nulidad carece de facultad para conocer de un juicio ya sea porque la autoridad demandada que emitió la resolución que se impugna no tenga su domicilio dentro de la circunscripción territorial de dicha sala.

Existen dos tipos de incompetencia en razón al órgano jurisdiccional a saber: la declinatoria y la inhibitoria; la primera se hace valer ante el juez que conoce del juicio y que considere incompetente solicitándole deje de conocer de dicho asunto y remita las constancias originales a la sala competente; la inhibitoria se promueve ante el Juez que se considera competente a quien se le solicitará requiera los autos originales del juicio al juez incompetente.

El CFF sólo prevé la declinatoria mediante incidente de previo y especial pronunciamiento.

Ahora bien, si el actor presenta su demanda ante una sala incompetente por razón del territorio esto no provoca su desechamiento y si dicha sala se percata de su incompetencia deberá de oficio excusarse y remitir la demanda ante la sala que considera competente. Recibida la demanda por la sala requerida ésta deberá decidir en cuarenta y ocho horas y acepta o no el conocimiento del asunto, si la acepta comunicará su resolución a la requeriente, a las partes y a la sala superior. En caso contrario, cuando no acepte el asunto deberá hacer saber su resolución a la requeriente y a las partes remitiendo los autos a la sala superior quien deberá resolver dentro de los cinco días siguientes cual sala conocerá del juicio pudiendo ser alguna de las contendientes u otra distinta, comunicando su resolución a las partes, y a la sala competente enviará el expediente.

En caso en que la sala regional no se declare incompetente siéndolo, la demandada como ya se dijo al contestar la demanda podrá promover el incidente de previo y especial pronunciamiento correspondiente en los términos antes mencionados o bien cualquiera de las partes lo puede hacer valer ante la sala superior exhibiéndole copia certificada de la demanda y de las constancias que estime pertinentes para demostrar la procedencia de la incompetencia planteada. La sala superior resolverá la cuestión de competencia y ordenará la remisión de autos a la sala correspondiente, pero si de las constancias aportadas por el incidentista resultarán que son insuficientes la sala superior podrá pedir informes a la regional cuya competencia se denuncia, y resolverá con base a lo expuesto.

G.2)- ACUMULACION DE AUTOS.

La acumulación de autos tiene por objeto reunir en solo juicio dos o mas asuntos en el que se susciten cuestiones conexas, evitando la emisión de resoluciones contradictorias para que sean resueltas en una sola sentencia.

Dicho incidente será procedente cuando las partes sean las mismas y se invoquen idénticos agravios o siendo diferentes las partes o invocándose distintos agravios, resulte que el acto impugnado sea el mismo, o bien cuando independientemente de que las partes o los agravios sean o no diversos, se impugnen actos que sean antecedentes de otros.

La interposición de dicho incidente se hará ante el magistrado instructor que conozca de la demanda que se presentó primero, quien en diez días deberá formular el proyecto de resolución el cual será sometido a la sala, la cual dictará el desechamiento de incidente o en su caso decretar la acumulación.

Decretada la acumulación la sala que conozca del juicio más reciente enviará los autos a la que conozca del primer juicio en un término no mayor de seis días. Cuando la acumulación se dé en una misma sala, se turnarán los autos al magistrado que conoce del mas antiguo.

En caso de que en alguno de los juicios conexos se hubiese ya cerrado instrucción, a petición de parte se decretará la suspensión del procedimiento en el juicio en trámite hasta que se resuelva en definitivo sobre la acumulación.

G.3).- NULIDAD DE NOTIFICACIONES.

Dicho incidente es procedente en contra de las notificaciones realizadas dentro del juicio no apegadas conforme a lo dispuesto por el CFF.

El término para su interposición es de cinco días a partir de la fecha en que se tuvo conocimiento el hecho o acto que se considere fue ilegalmente notificado, debiendo ofrecerse conjuntamente las pruebas tendientes a demostrar la ilegal notificación.

Admitido el incidente se dará vista a las partes por cinco días para exponga lo que a su derecho convenga, transcurrido dicho término el Magistrado instructor formulará el proyecto de resolución correspondiente. Si la sala resuelve la nulidad de la notificación, ordenará reponer el procedimiento hasta antes del momento en que se realizó la ilegal notificación, imponiéndose además una multa al actuario.

G.4).- INTERRUPCION POR CAUSA DE MUERTE O DISOLUCION

Cuando alguna de las partes o su representante legal muera durante el juicio, o bien en tratándose de personas morales, si presentare cualquiera de las causas legales de disolución, será procedente este incidente, el cual suspenderá el procedimiento que durará el tiempo indispensable para que se apersona en el juicio el causahabiente de la desaparecida o su representante. Si la muerte es del representante procesal la interrupción del procedimiento durará el tiempo necesario para que la parte que ha quedado sin representante provea su sustitución, si vencido dicho término la parte afectada no designó nuevo representante, será en su perjuicio. El incidente deberá ser tramitado hasta antes del cierre de instrucción.

G.5)- RECUSACION POR CAUSAS DE IMPEDIMENTO

La recusación es la inhibición del magistrado o secretario para seguir conociendo de un juicio, en virtud de tener un interés en el mismo o con alguna de las partes por lo que afecta la imparcialidad con la que deban conducirse los juzgadores. Las causales de recusación las prevé el artículo 204 del CFF en relación con el artículo 39 del CFPC.

Este incidente se promoverá ante la sala regional respectiva dirigido a la sala superior del TFF, anexando las pruebas pertinentes.

Dentro de los cinco días siguientes el Presidente de la Sala Regional en enviará a la Sala Superior en escrito de recusación junto con un informe que el Magistrado recusado debe rendir, la falta de informe presumirá cierto el impedimento. Si se declara fundado el Magistrado Instructor será sustituido por el que designe dicha sala.

La recusación de perito del Tribunal podrá promoverse ante el Magistrado Instructor dentro de los seis días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación en que se haya designado. Recibido el escrito de recusación el Magistrado Instructor pedirá informe al perito recusado el que deberá remitir dentro de tres días; fundada la recusación la sala respectiva sustituirá al perito.

H) INCIDENTES ORDINARIOS

El CFF prevé dos incidentes ordinarios los cuales podrán promoverse hasta antes de que se dicte resolución definitiva, siendo los siguientes:

I.- Incidente de suspensión de ejecución.

Procede cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía o reincide la ejecución.

Se promoverá ante el Magistrado Instructor de la Sala Regional que conozca del asunto, acompañándose copia de los documentos en los que conste en otorgamiento de la garantía, la solicitud de suspensión que presentó ante la Autoridad Ejecutora y los demás relativos a dicha suspensión.

La autoridad también podrá interponer este incidente cuando la suspensión de la ejecución del acto demandado se hubiera otorgado sin haberse ajustado a la ley.

Admitido el incidente el Magistrado Instructor podrá ordenar a la Autoridad Ejecutora que suspende el procedimiento de ejecución, ordenando que le rinda informe en tres días, apercibiéndola de que en caso de que no suspenda la ejecución la sala declarará la nulidad de las actuaciones realizadas con violación a la misma.

II.- Incidente de falsedad de documentos.

Procede cuando cualquiera de las partes impugne de falso un documento, incluyendo las promociones y actuaciones del juicio.

La resolución correspondiente sólo tendrá efectos en el juicio fiscal en que se promueva.

I) PRUEBAS

La prueba es todo instrumento utilizado para proporcionar al juzgador el cercioramiento de los hechos controvertidos, que pueden causar convicción en el ánimo del juzgador para conocer la veracidad de los hechos.

Ahora bien, el titular de un derecho tiene la carga de su ejercicio por lo que corresponderá al actor a acreditar los extremos de su acción y al demandado los de su excepción, salvo cuando el actor funde su demanda en hechos negativos.

En el juicio contencioso administrativo, es admisible todo tipo de prueba excepto la confesional por posiciones para las autoridades.

A efecto de complementar lo relativo a pruebas, remitimos al lector a lo ya expuesto en este mismo capítulo en el subtema de demanda, requisitos de la misma que obra a fojas 89 del presente estudio.

J) ALEGATOS

El escrito en que las partes hacen valer las razones, argumentos, doctrinas y puntos de hecho que sean favorables a sus pretensiones se denominan alegatos. Los alegatos conceden oportunidad a las partes para desvirtuar las defensas de su contraria, sin embargo en ello no se podrán alterar o modificar la acción intentada, ni las pretensiones, ni modificar los fundamentos de derecho.

Cada parte debe insistir en sus pretensiones, haciendo las reflexiones y deducciones que suministren a su favor las pruebas, impugnando aquellas que así lo ameriten, con conocimiento de causa.

El término para expresar alegatos es de cinco días para las partes después de transcurrido diez días en que se hayan desahogado todas las pruebas ofrecidas y se hayan practicado las diligencias ordenadas; diez días después el Magistrado Instructor declarará cerrada la instrucción, concluyendo así la primera etapa de proceso acto continuo pasará a formular el proyecto de sentencia correspondiente.

K) SENTENCIA

La sentencia constituye la segunda parte del juicio, pone fin al litigio y resuelve el fondo de los puntos controvertidos.

Existen dos tipos de sentencias que ponen fin al proceso a saber las de fondo y las interlocutorias por causa de sobreseimiento.

Las primeras como ya se mencionó resuelven los hechos controvertidos, decidiendo cual de las partes acreditó sus pretensiones.

Las segundas no resuelven sobre lo sustancial sino que determinan la existencia de las causas que impiden al Tribunal conocer del fondo del asunto, pero que determinan la extinción del juicio.

La sentencia se encuentra estructurada bajo un sistema lógico, en el que el juzgador efectúa un silogismo jurídico, en donde la premisa mayor es la norma jurídica aplicable al caso a debate, la premisa menor corresponde a los hechos controvertidos y la conclusión es el sentido de la sentencia.

Bajo esta estructura el juzgador deberá analizar las pretensiones del actor para decidir si es aceptado o rechazado.

Admitido el caso se procede al análisis de los hechos controvertidos del que se deberá valer por los datos aportados por las partes. Acto continuo el juzgador procederá a la aplicación del derecho, determinando si tales hechos se adecuan a la hipótesis normativa a través de una operación denominada subsunción, que consiste en el enlace lógico de una situación particular, específica y concreta, con la previsión abstracta genérica e impersonal que contiene la norma jurídica.

La sentencia formalmente hablando está estructurada en cuatro secciones, a saber:

a).- El preámbulo. Son los datos de la fecha, lugar, nombre de las partes, indentificación del proceso en que se da dicho juicio.

b).- Resultandos. Son los antecedentes descriptivos del juicio refiriendo las pretensiones de las partes, sus argumentos y las pruebas que hayan ofrecido y desahogado.

c).- Considerandos. Constituyen la parte medular de toda sentencia pues aquí se llega a las conclusiones y opiniones del Tribunal aplicando básicamente el silogismo antes mencionado, haciendo confrontación entre las pretensiones y excepciones adminiculadas con lo medios de prueba, exponiendo los razonamientos por los que se llega a una conclusión.

d).- Los resolutivos. Constituyen la parte final de la sentencia precisando en forma concreta si el sentido de la resolución es o no favorable al actor o al demandado.

Los requisitos sustanciales de las sentencias son los siguientes:

a).- Congruencia. Es la relación lógica que debe existir entre las pretensiones de las partes y lo resuelto por el juzgador con lo que se evitan que no se conceda al actor más de lo que pida, remitiéndose al estudio de los puntos controvertidos y omitiendo los puntos no debatidos, debe estudiar tanto las acciones como las excepciones comprendiendo a todas las personas que han figurado como partes en el proceso.

La congruencia antes mencionada se refiere a la de tipo exterior, pues la congruencia interior consiste en que la emisión de la sentencia no contenga contradicciones, ya que la sentencia constituye una unidad jurídica sin que pueda resolver cuestiones contrarias entre si.

b).- La motivación. Constituye una garantía de todo gobernado consagrada en el artículo 16 Constitucional donde se obliga a las autoridades a fundar y motivar los actos de molestia que afecten a los particulares en su persona, familia, posesiones, propiedades, papeles, domicilio.

La motivación que va íntimamente relacionada con la fundamentación es la cita de los preceptos legales aplicados al caso los cuales se aplican precisamente por que las circunstancias del particular se adecuan al supuesto jurídico que da la norma con la motivación se reviste de legalidad a la sentencia. Las sentencias deben pues ser fundadas en derecho, no entendiéndose solamente la ley ya que puede aplicarse la interpretación, la analogía, los principios generales de derecho, la doctrina y la jurisprudencia.

La interpretación de las normas jurídicas obedece a que el juzgador no puede dejar de resolver un caso aun cuando no exista una norma expresamente aplicable por las lagunas jurídicas, y presentándose esta situación es válida la aplicación de cualquier método de interpretación e inclusive la integración por analogía por mayoría de razón o apegado a los principios generales de derecho.

c).- Exhaustividad. La exhaustividad consiste en estudiar todas y cada una de las cuestiones debatidas en el proceso, agotando todos los puntos aducidos por las partes refiriéndose a todas y cada una de las pruebas rendidas.

Sin embargo tal principio no siempre se agota ya que por economía procesal encontrándose fundada alguna causal de anulación, no afectaría el sentido del fallo el hecho de no estudiar otros argumentos de información.

La sentencia debe producirse después del cierre de instrucción en un plazo de sesenta días, para lo cual el Magistrado Instructor deberá elaborar el proyecto respectivo de sentencia dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre de instrucción.

Las sentencias deben emitirse en forma colegiada expresando la voluntad del órgano que la emite y en este caso dicha voluntad se forma con la concurrencia de dos o más de los integrantes de la sala respectiva decidiendo por liberación o en ocasiones por votación.

Cuando la mayoría de los magistrados estén de acuerdo con el proyecto el disidente podrá limitarse a votar en contra del proyecto o bien formular su voto particular razonado en un plazo no mayor de diez días

Si el proyecto no es aceptado por los otros magistrados el Magistrado Instructor engrosará el fallo con los argumentos de la mayoría y el proyecto presentado podrá quedar como voto particular.

En caso de que una vez transcurrido los plazos ya señalados de sesenta días en el que se debe producir la emisión de la sentencia, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 240 del CFF las partes podrán acudir ante la sala superior del tribunal, promoviendo la excitativa de justicia.

Es propiamente una queja en contra del magistrado instructor cuando éste no formula el proyecto respectivo en los cuarenta y cinco días siguientes al cierre de instrucción o bien contra la sala respectiva cuando no hubiese dictado la sentencia correspondiente, existiendo el proyecto del Magistrado Instructor.

En el primer caso recibida la excitativa, el Presidente del TFF pedirá informe al Magistrado Instructor que corresponda, debiendo hacerlo este último en un plazo de cinco días, acto continuo el Presidente dará a conocer la excitativa a la sala superior, donde de encontrarse fundada otorgará un plazo no mayor de quince días para que el Magistrado Instructor formule el proyecto correspondiente.

En caso de no hacerlo, será sustituido por el Magistrado que designe la sala superior.

En el segundo caso promovida la excitativa, el informe aludido se solicitará al presidente de la sala regional para que lo rinda entre días, dándose cuenta a la sala superior la que de encontrar fundada la excitativa concederá un plazo de diez días a la sala regional para dicte la sentencia, en caso de no hacerlo se podrá sustituir a los magistrados renuentes.

Ahora bien, antes de que el magistrado instructor aborde las controversias de fondo deducidas en el juicio, deberá estudiar las cuestiones que impidan emitir una resolución sobre el fondo del asunto, tales cuestiones son las causas de sobreseimiento de las cuales han quedado ya estudiadas en el presente capítulo en el subtema de Sobreseimiento e improcedencia, remitiendo al lector a lo ya expuesto.

Sin embargo cabe mencionar que las causales de sobreseimiento podrán ser estudiadas por el magistrado instructor aún de oficio, no obstante que las partes no hayan hecho manifestación alguna al respecto, puesto que las mismas son de orden público.

Realizado el estudio de que si en el juicio se actualiza o no las causales de sobreseimiento, si se han actualizado el juicio de extingue y las cosas se dejan tal y como se encontraban antes de la interposición del juicio, en caso contrario el juzgador avocándose a los puntos debatidos y medulares del fondo del asunto, procederá a estudiar las causas de anulación esgrimidas por la actora.

El artículo 238 del CFF establece las causas por las cuales una resolución administrativa puede ser anulada siendo las siguientes:

“1.- Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

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

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

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

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

K.I.)- Falta de competencia

Analizando las primeras de las causales enunciadas debemos entender primero que es la competencia, la cual se concibe como el conjunto de facultades o atribuciones que el orden jurídico le confiere a determinada autoridad.

El licenciado Manuel Lucero Espinosa en su libro "Teoría Práctica del Contencioso Administrativo" (Op Cit. pag. 194) sostiene que los conceptos de competencia y el de capacidad el cual usado éste ultimo en el derecho privado, son similares puesto que ambos términos se refieren a la aptitud de obrar.

En nuestra opinión no estamos de acuerdo con la anterior situación ya que no pueden asimilarse conceptos que obedecen a distintas ramas del derecho puesto que la competencia es necesaria para el obrar de las autoridades públicas que sólo tienen injerencia en el derecho público y obviamente en el derecho administrativo, en tanto que la capacidad se da entre entes jurídicos particulares cuya capacidad se da desde el momento de su concepción, entrándose de personas físicas y la capacidad de ejercicio se adquiere con la mayoría de edad por la que dichas instituciones con completamente divergentes entre si.

La competencia debe estar reglada por la ley por lo que debe de existir una norma jurídica que expresamente confiera de competencia a determinada autoridad.

Así, la competencia se clasifica en razón del grado cuando de acuerdo a la posición de los órganos de administración pública deban atender a la estructura en la cual están colocados en una posición jerárquica, existiendo la competencia de los órganos superiores y la de los inferiores.

La competencia en razón de la materia obedece a la especialización que requiere la división de trabajo, es delimitar funciones de acuerdo a la función o actividad que el orden jurídico establezca.

La competencia en razón del territorio resulta de la circunscripción territorial o el ámbito espacial dentro del cual la autoridad administrativa pueda ejercer sus funciones.

La competencia en razón del tiempo se refiere al lapso de tiempo con el que cuenta el órgano para emitir sus actos.

La competencia en razón de la cuantía obedece al valor intrínseco que tenga determinado asunto, es decir su valor económico en el que se asigna a los órganos superiores la resolución de asuntos de mayor valor económicos y a los de menor valor a los órganos inferiores.

En tales consideraciones un acto administrativo será nulo por incompetencia cuando el emisor del acto carezca de alguno de estos requisitos ya enunciados.

La incompetencia se ha clasificado por la invasión de funciones, por funcionarios de hecho y por usurpación de funciones.

La invasión de funciones puede realizarse en los siguientes casos:

a).- Por una autoridad inferior sobre el dominio de una autoridad superior.

b).- Por una autoridad superior sobre el dominio de una autoridad inferior.

c).- Por una autoridad administrativa sobre el dominio de una autoridad igual a ella.

Los dos primeros casos se refieren a la incompetencia a razón del grado, el orden jurídico confiere determinada competencia a los órganos administrativos de acuerdo a la posición jerárquica que guarden entre sí, sin que la misma pueda ser alterada. El superior jerárquico no puede asumir la competencia de los inferiores salvo en los casos expresamente autorizados por la ley, tampoco podrá el inferior atribuirse competencias del superior a menos de que así lo autorice la ley.

Así, cuando la autoridad inferior esté sobre el dominio de una autoridad superior, y la inferior no cuenta con atribuciones propias sólo puede actuar en casos de suplencia o de delegación de atribuciones siempre que así lo permita la ley; la suplencia sólo opera de manera temporal, la delegación tiene un plazo de tiempo mayor pero también es necesario que la norma jurídica lo autorice.

En el inciso b) el caso se refiere cuando los superiores no pueden ejercer las atribuciones propias de los inferiores a menos de que la ley permita su asociación.

Por lo que se refiere al inciso c) la incompetencia se da cuando una autoridad de igual rango jerárquico que otra produce actos administrativos que sean de las materias o dentro de un territorio determinado, o de una determinada cuantía, respecto de los cuales otra autoridad es únicamente la competente.

La incompetencia por razón del tiempo tiene lugar cuando la competencia asignada a un órgano administrativo es ejercida fuera del lapso otorgado, ya sea por que se hizo antes o bien con posterioridad al vencimiento de la oportunidad en el que legalmente pudo ser ejercida.

La incompetencia por funcionarios de hecho se presenta cuando un funcionario público el que ejerce sus funciones públicas ocupa el cargo con un nombramiento irregular o bien por que su nombramiento fue revocado o suspendido.

El funcionario de hecho presume su legitimidad considerándose un verdadero funcionario tal irregularidad es generalmente desconocida por el público de suerte tal que su actuación se presume válida.

La incompetencia por usurpación de funciones se presenta por que el acto administrativo haya sido producido por quien carece de toda investidura pública o por que el órgano administrativo haya efectuado actos que corresponde a otros de los poderes del estado.

Respecto de esta incompetencia se sostiene que no puede ser objeto del juicio contencioso puesto que no sería el medio idóneo, encontrándose el remedio en el Código Penal Federal en su artículo 250 fracción I.

K.2).- Omisión de requisitos formales

La forma es uno de los elementos esenciales del acto administrativo pues a través de ella se exterioriza la voluntad del órgano administrativo, por lo que si la voluntad no se manifiesta no existe dicho acto.

La forma de exteriorización se presenta en la instrumentación o documentación de la voluntad y en la publicidad del acto.

Los primeros requisitos deben consistir en:

1.- Constar por escrito.- La forma escrita exterioriza los actos administrativos determinando con certeza la decisión el órgano administrativo el contenido de los deberes o medios que consigne el acto.

2.- Señalar la autoridad que lo emite.- El acto debe mencionar expresamente el órgano o autoridad que lo emite pues con ello se determina si es competente o no.

3.- Estar fundado y motivado.- Es la declaración de las circunstancias de derecho y hecho que llevan al órgano a emitir el acto, debiendo existir una adecuación entre los fundamentos jurídicos y los antecedentes de hecho.

La motivación no se satisface con expresiones ambiguas ni genéricas, es necesario explicar cuales son los hechos y los preceptos legales que se apliquen al caso.

4.- Expresar el objeto o propósito de que se trate.- El lo que resuelve decide o certifica el mismo, ha de ser lícito, posible y existente.

5.- Ostentar la firma del funcionario competente.- A través de ella se acredita la voluntad del órgano administrativo, debiendo constar plenamente estampada de puño y letra del funcionario.

6.- En su caso el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.- Debe hacerse constar el nombre de la persona sobre la recaen los efectos del acto expresándose en todo caso los datos que permitan su identificación.

K.3).- Violación del procedimiento

Se presenta cuando se han infringido las formalidades del procedimiento que deben seguirse previamente a la emisión del acto impugnado.

Las formalidades del procedimiento constituyen requisitos anteriores o previos al acto administrativo, requisitos establecidos en la ley en la preparación de la voluntad administrativa.

El procedimiento administrativo se establece como una forma de eficaz y administrativa y como una garantía de los administrados. Como garantía del gobernado las formalidades del procedimiento se encuentran consagradas en el artículo 14 Constitucional desarrollándose como la oportunidad de defensa y oportunidad probatoria. La defensa es la posibilidad del gobernado de hacer valer sus derechos, por lo que presupone el derecho de audiencia, que a su vez comprende el que todo procedimiento debe contar con distintas etapas necesarias todas ellas, pudiéndose sintetizar en las siguientes:

a).- Publicidad del procedimiento es la oportunidad que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del proceso, así como la cuestión que sea objeto de debate.

b).- Posibilidad de presentar sus defensas a través de un sistema de comprobación.

c).- Oportunidad de formular alegatos correspondientes.

d).- La emisión de una resolución que ponga fin al procedimiento, decidiendo sobre las cuestiones debatidas.

Estos serían aspectos generales que debe contener todo procedimiento, ya que en lo particular es menester observar cuales son las formalidades que las leyes establecen para la producción de los actos administrativos que regulan.

K.4) VIOLACION A LA LEY

La violación legal según Argañarás¹¹ se presenta cuando la autoridad administrativa, se aparta en todo o en parte de la norma legal que rige el acto; también se presenta cuando se incurre en una equivocada interpretación de esa norma; o bien por error de hecho de la apreciación de las circunstancias que debían determinar la producción del acto por lo que se incurre en una falsa aplicación de esa norma.

K.5) DESVIO DE PODER

Las facultades regladas consisten en que ante determinada circunstancia la norma jurídica prescribe los términos en que ha de emitir su decisión el órgano administrativo e cual debe ajustarse tajantemente a esa disposición, en el que así la Ley se sustituye al criterio del órgano administrativo y predetermina que es lo conveniente al interés público

Los actos emitidos en ejercicio de las facultades discrecionales, son aquellos que consagrados en una norma jurídica, ésta faculta al órgano administrativo para que con cierta libertad, ante determinadas circunstancias de hecho, decida lo que es oportuno hacer o no hacer; en este caso la ley permite al administrador que sea el quien aprecie la oportunidad o conveniencia del acto a los intereses públicos; sin embargo las facultades discrecionales no pueden ejercerse en forma ilegal o arbitraria, por lo cual la ley establece limitaciones a la misma que permiten controlar esta facultad, tales límites podrían ser la razonabilidad, la buena fe y el desvío de poder.

La razonabilidad implica que el acto administrativo sea justo proporcionado, equitativo y por lo tanto dicho será irrazonable cuando no se den los motivos ni fundamentos, o no se tomen en cuenta los hechos o bien no exista adecuación entre los motivos del acto y los preceptos legales.

La buena fe sirve de limitante a la actividad discrecional de la administración es parte de la confianza que debe prevalecer en la administración pública donde no se lleve al engaño o al error al administrado.

¹¹ De la Garza Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa Vigésima edición . México 1996 pag 429

Por lo que respecta al desvío de poder, la autoridad utiliza su poder para motivos y para fines distintos de los que dicho poder le hubiese sido conferido; esto es un abuso de mandato, así dicho ejercicio se encuadraría cuando se comete un acto administrativo para un fin distinto del interés general o el bien de servicio.

Así, se puede considerar que existe desvío de poder cuando el funcionario actúa con un fin personal, o bien con la finalidad de favorecer a un tercero o a un grupo de terceros, o con la finalidad de favorecer a la administración pública, en este último caso se trata de un fin administrativo pero distinto al contemplado por la ley, este supuesto se presenta con mayor intensidad que los anteriores.

La dificultad de demostrar el desvío de poder obedece al carácter subjetivo de las intenciones de funcionarios, al respecto Jaime Orlando SantoFimio en su obra "Acto administrativo, procedimiento y validez",¹² nos da pruebas indirectas de indicios para demostrar el desvío de poder considerado que los síntomas denunciadores consisten en:

a) contradicción del acto con actos o medidas posteriores, como cuando se rehusa el funcionario a conceder dispensa de garantía del interés fiscal y en meses posteriores conceden otras peticiones dispensa sin haber variado sus criterios por las que negó la anterior.

b) Contradicciones del acto con actos o medidas anteriores.

c) Motivación excesiva.

d) Injusticia manifiesta.

e) Disparidad de tratamiento

f) Presiones sobre el funcionario

L) EFECTOS DE LA SENTENCIA

El artículo 239 del CFF dispone que los efectos de las sentencias dictadas por el TFF serán:

1.- Reconocer la validez del acto

¹² Citado por Lucero Espinoza Manuel. Op. Cit. página 193

2.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada

3.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos precisando con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirlos, salvo que se trate de facultades discrecionales.

En este caso dichos efectos operan cuando las causales de nulidad se han basado en la omisión de requisitos formales, en los vicios del procedimiento o en el desvío de poder.

De acuerdo con el anterior precepto el TFF va mas allá de la naturaleza del contencioso de anulación, pues no se limita a reconocer o no la legalidad de los actos reclamados, pues es TFF está embestido de facultades que pueden ordenar los términos en los que debe emitirse un nuevo acto, excepto cuando mande reponer el procedimiento y cuando reconozca la ineficacia de un acto favorable al particular.

Sin embargo e independientemente de que se declare la nulidad lisa y llana de una resolución administrativa, esto no impide a la autoridad el poder emitir una nueva resolución en la que se subsanen las deficiencias en que se incurrió.

Así, si la causal de anulación fue la relativa a la incompetencia del funcionario, la resolución o procedimiento se anulará en forma lisa y llana, sin que esto impida que la autoridad que sea competente dicte una nueva resolución sobre la misma cuestión , subsanando las deficiencias en que se haya incurrido, lo cual no resulta del acatamiento de la sentencia sino de las atribuciones propias de las autoridades.

Cuando la anulación es basada en la omisión o incumplimiento de las formalidades que debe revestir la resolución o el procedimiento, éstos serán anulados, sin embargo la autoridad competente no estará impedida para emitir otra resolución cumpliendo con las formalidades exigidas .

La nulidad será absoluta cuando se base en la violación de las disposiciones aplicadas o por no haberse aplicado la disposición debida con lo que se impide que ninguna autoridad podrá estar en posibilidad de emitir otra o llevar a cabo un procedimiento sobre una controversia ya estudiada.

En sanciones, cuando se invoca como causal de nulidad el desvío de poder, considerándose procedente, se anularía el proveído pero exclusivamente en cuanto a la cuantificación de la multa, así la autoridad sancionadora puede emitir un nuevo proveído imponiendo una nueva sanción en los términos señalados en la sentencia.

M) RECURSO DE RECLAMACION

Es un medio de impugnación de las partes que pueden hacer valer ante la sala regional contra los acuerdos que emita el Magistrado Instructor que:

- a).- Desechen la demanda
- b).- Desechen la contestación
- c).- Desechen alguna prueba
- d).- Decreten el sobreseimiento del juicio
- e).- Rechacen la intervención del tercero

Tal recurso se interpondrá dentro de los quince días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de los anteriores acuerdos; admitido el recurso se correrá traslado a la contra parte para que en término de quince días manifieste lo que a su derecho convenga, acto continuo se dará cuenta la sala para que resuelva en el plazo de cinco días. Es importante aclarar que si el desechamiento de los acuerdos antes mencionados los pronuncia la sala y no el Magistrado Instructor no procede tal recurso, sino el juicio de amparo.

N) RECURSO DE REVISION

Es un medio de Impugnación que tiene expedita la autoridad, por lo tanto es de carácter unilateral ya sea parte actora o parte demandada en el juicio de nulidad, dicho recurso es procedente en contra de las resoluciones de la sala que decrete el sobreseimiento, contra resoluciones de la sala que nieguen el sobreseimiento y contra sentencias definitivas.

Dicho recurso deberá interponerse dentro de los quince días siguientes en los que surta efectos la notificación de acto impugnado, ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional Respectiva o la Sala Superior según sea el caso.

Para la procedencia de este recurso se requiere se satisfagan ciertos requisitos a saber que la cuantía determinada sea superior a tres mil quinientas veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal. Tratándose de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses, se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el periodo que corresponda y multiplicar el cociente por doce.

Cuando la cuantía sea inferior a la indicada o sea indeterminada, la revisión será procedente cuando el negocio sea de importancia y trascendencia, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia.

En aportaciones de seguridad social se presume que el asunto es importante y trascendente cuando verse en determinación de sujetos obligados, por los conceptos que integran la base de cotización y del grado de riesgo de empresas.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público como parte forzosa en todos los juicios de anulación en que se controvierte el interés fiscal de la Federación podrá interponer dicho recurso cuando a su juicio el asunto tenga importancia independientemente del monto de su cuantía, siempre que se trate de la interpretación de leyes o reglamentos, de las formalidades esenciales del procedimiento o por fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución.

En materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos las autoridades podrán interponer este recurso con independencia del monto de que se trate.

Ahora bien, es necesario establecer que para la procedencia de dicho recurso no se establecen reglas que determinen que deba entenderse por "importancia y trascendencia". La acepción gramatical de importancia significa: "calidad de lo que importa, de lo que es muy conveniente o interesante, o de mucha entidad o consecuencia" por trascendencia se entiende: "resultado, consecuencia de índole grave o muy importante".

La autoridad recurrente debe razonar ambos términos y dado que la Suprema Corte debe examinarlos por separados, se concluye que por importancia deben entenderse que el asunto es un caso notoriamente excepcional y la trascendencia implica que la resolución que se dicte se reflejará con consecuencias graves o muy importantes en casos posteriores.

Margain Manautou ¹³ considera a la importancia y trascendencia cuando se cumplen los siguientes supuestos:

a).- Cuando el asunto resuelto por las salas del Tribunal Fiscal de la Federación sea el primero de su naturaleza y traiga consigo que otros particulares con problemas similares, intenten el juicio con idénticos resultados.

b).- Cuando el asunto a un no siendo nuevo, esté resuelto en forma diferente por la suprema corte o por los Tribunales Colegiados.

c).- Cuando el problema haya sido resuelto en favor de la autoridad de la Suprema Corte o por algún Tribunal Colegiado.

d).- Cuando exista para ese problema jurisprudencia expresa.

e).- Cuando el problema no esté debidamente explorado por el derecho tributario o por el derecho administrativo.

La facultad para valorar lo requisitos aludidos se establece en el artículo 90 de la Ley de Amparo, que otorga competencia a los Tribunales Colegiados para calificar la procedencia de dicho recurso.

O) LA QUEJA

La Queja es un medio de impugnación el cual procede por incumplimiento de sentencia firme ante la Sala Regional que instruyó en primera instancia, debiendo interponerse dentro de los quince días siguientes en los que surte efectos la notificación del acto que la provoca, cuando la autoridad demandada repite indebidamente el acto o resolución anulado o bien se cumplimente en exceso o defecto una sentencia.

¹³Margain Manautou Emilio "De lo contencioso Administrativo de Anulación" Op. Cit pag 105

Las causas que originan el incumplimiento de la sentencia son:

a).- Indebida repetición de un acto o resolución anulado lisa o llanamente, ya que si se dictó para efectos dicha resolución, la autoridad en acatamiento a dicho fallo puede repetir su acto en los términos en que se haya establecido y si no lo hace en tales condiciones, la queja procederá por defecto o exceso pero no por repetición del acto.

Ahora bien, la nulidad lisa y llana sólo procede en casos de incompetencia y en lo que se denomina violación a la ley la queja por incumplimiento de la sentencia por repetición del acto únicamente procede cuando la anulación se apoye en estas causales.

En caso de que la sentencia anule un acto impugnado lisa y llanamente basándose en la omisión de formalidades, o por vicios de procedimiento o por desvío de poder, ese tipo de sentencia no impide a la autoridad que dicte un nuevo acto en el que purgue los vicios que haya tenido el anterior, pero si al hacerlo lo hace con los mismos vicios que dieron origen a la anulación del acto impugnado, procederá la queja por repetición del acto.

Para considerar que se está en presencia de la repetición del acto, es necesario que el acto denunciado sea idéntico en la ilegalidad que contiene el que se impugnó en el juicio correspondiente, y que se advierta que la autoridad se basa en los mismos vicios, supuestos y motivos que la sala respectiva estudió para decretar su sentencia de anulación, de lo contrario si los actos denunciados no reproducen las mismas características del acto impugnado inicialmente, debe considerarse como un acto nuevo y diverso y por ello puede ser materia de otro juicio de nulidad.

Así, en el caso de que la nulidad se haya basado en la incompetencia del funcionario que dictó el acto impugnado o tramitó el procedimiento del que deriva dicho acto, habrá incumplimiento de sentencia por repetición del acto si el funcionario aún sin competencia vuelve a emitir su acto en los mismos términos y condiciones que el anulado, por el contrario no habrá repetición del acto si otra autoridad competente lo emite o bien si la que emitió el acto impugnado al momento de dictar el segundo tiene ya la competencia para hacerlo o siendo incompetente emita otro acto de contenido y por causas o motivos diferentes al anulado.

Si la nulidad se basó en vicios del procedimiento, la repetición de dará cuando la autoridad vuelva emitir un nuevo acto con las mismas violaciones que originaron la anulación.

Cuando la nulidad se deba a que no se realizaron los hechos que motivaron la emisión del acto, fueron distintos o se apreciaron equivocadamente o bien se dictó en contravención con las disposiciones aplicables o se dejó de aplicar la debida, dado que su estudio implica examinar cuestiones de fondo y que la sentencia trae como efecto que el objeto del acto quede destruido, la autoridad ya no podrá emitir otro acto y si lo hiciera incumpliría la sentencia por repetición del acto.

Si la sentencia de anulación se basó en el desvío de poder y no se hubiera dictado para efectos, se repetirá el acto si la autoridad vuelve a dictar otro en el que se siga apartando del fin establecido en la ley para el ejercicio de sus facultades discrecionales.

b).- Exceso en el cumplimiento de las sentencias de anulación dictadas para efectos.- Tales supuestos se producen cuando en el fallo firme se ordena cumplir o acatar algo, mas no en lo que resulte ajeno a los lineamientos del ejecutoria que se cumplimenta.

En ese orden de ideas como en la sentencia dictada para efectos la sala debe precisar la forma y términos en que la autoridad deba cumplirla, el incumplimiento a la sentencia y procederá cuando la demandada no se ajusta al alcance del fallo respectivo ya sea que se exceda en la realización de los actos que tenga que efectuar para su cumplimiento o que omita realizar algunas de las acciones ordenadas por el Tribunal, en primer caso estamos de presencia del exceso y en el segundo en el defecto.

La interposición de dicho recurso debe hacerse dentro de los quince días siguientes en que surta efectos la notificación del acto o resolución impugnado, expresándose las razones por las que se estima que hubo repetición del acto o resolución anulada o bien exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia, debe dirigirse al magistrado instructor quien pedirá a la autoridad a la que se le impute el pedimento de la sanción un informe justificado el que deberá rendir en cinco días.

Vencido el plazo otorgado para que la autoridad rinde su informe, el magistrado instructor dará cuenta a la sala, la que resolverá dentro de cinco días.

Cuando la queja sea procedente por repetición del acto, la sala declarará que se deje sin efectos el acto impugnado, e impondrá al funcionario responsable una multa hasta de noventa veces el salario mínimo general vigente en área geográfica correspondiente al Distrito Federal, ordenándole se abstenga de repetir nuevamente el acto. Dicha resolución se hará del conocimiento del superior jerárquico del funcionario, a efecto de que proceda a ejercer sus facultades que le confiere la relación jerárquica.

En caso de que sea procedente la queja por exceso o defecto, la sala dejará sin efecto el acto o resolución denunciado y concederá al funcionario responsable un plazo de veinte días para que dé cabal cumplimiento a la sentencia indicando la forma y términos en los que deba cumplirla.

La tramitación de la queja suspende el procedimiento de ejecución si así se le solicita ante la oficina ejecutora y se garantiza el interés fiscal.

Es importante indicar que el recurso de queja no es procedente en contra de abstenciones o actos negativos de las autoridades que se nieguen a dar cumplimiento a una sentencia firme, de acuerdo con lo preceptuado con el artículo 239 fracción I del CFF.

Por último y para agotar el presente estudio, es importante referirnos al recurso de Aclaración de Sentencia, el cual procede en los casos en que la parte afectada estime contradictoria, oscura o ambigua la resolución definitiva, hecha la aclaración pasa a formar parte de la sentencia, no admite recurso alguno y su interposición interrumpe el término para la impugnación de la Sentencia definitiva.

De esta forma damos por agotado el tema que se expone en la presente tesis dejando intocado por su especial importancia el Juicio de Amparo en materia fiscal, ya que amerita un estudio aparte.

CONCLUSIONES

PRIMERO.- Del estudio efectuado hacia las características y elementos del acto administrativo, podemos apreciar características especiales que por invadir la esfera jurídica del gobernado, deben revestir dichos actos y dada la trascendencia de los mismos las autoridades deberán expedir con la menor discrecionalidad posible a los mismos, dado que cuentan con una presunción de legitimidad y validez que dificultan al gobernado oponerse a ellos, por lo tanto las autoridades encargadas de emitirlos deberán ser cuidadosas y minuciosas para cumplir con todos los requisitos que la ley imponga para que puedan surtir efectos válida y plenamente.

Por lo tanto deberán observarse todas las formalidades exigidas por un estado de derecho para la emisión de los actos administrativos de determinación, pues la prioridad que debe subsistir debe ser el de la legalidad y no el de la necesidad del estado para allegarse de recursos.

SEGUNDO.- Dada la diversidad de recursos administrativos que nuestras leyes contemplan y que ocasionan sin lugar a dudas trampas procesales en las cuales pueden quedar atrapados los particulares frente a un acto ilegal que por su indebida impugnación no puede ser efectivamente combatido, por lo que fue prudente la unificación de recursos administrativos y tener estos siempre el carácter de optativos.

TERCERO.- El Tribunal Fiscal Federal, para ejercer la función de legitimación que le ha sido encomendada por nuestra ley y hacerla efectiva en sus resoluciones, ha ido ampliando sus facultades, hasta contar con las facultades propias de un Tribunal de plena jurisdicción para cumplimentar los fallos que de él emanen, ya que al haberse implementado la figura jurídica de la queja, da la posibilidad al Tribunal de hacer cumplir sus propios fallos.

CUARTO.- Dentro del procedimiento contencioso administrativo en el Tribunal Fiscal de la Federación encontramos lo siguiente:

Todo proceso jurisdiccional debe tener como principios o bases para su desarrollo aquellos que tiendan a encontrar la justicia en el fin de los mismos, esto con absoluta independencia de la legalidad que deben revestir. Los principios a que nos referimos atienden a la igualdad o equidad entre las partes, rapidez o economía procesal y seguridad jurídica.

Estos tres rectores encuentran su apoyo constitucional en los artículos 14 y 17 de nuestra Carta Magna, de los cuales en su parte conducente establecen:

“Artículo 14.- Nadie podrá ser privado de su libertad, propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento, conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho...”.

“Artículo 17.- Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirlas en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito quedando en consecuencia prohibidas las costas judiciales”.

Pues bien, como podemos observar de la disposición del artículo 14 Constitucional, se establece como característica fundamental en el procedimiento la formalidad. Este concepto ha sido estudiado y definido en los capítulos de la presente tesis, específicamente en los elementos del acto administrativo; retomando estableceremos que la formalidad consiste en la investidura jurídica que debe contener un acto a efecto de proporcionar certeza y confianza en el procedimiento; en otras palabras la formalidad brinda seguridad jurídica en la administración de justicia la cual emana de las disposiciones legales aplicables para cada caso .

La expeditéz consiste en minimizar tiempos procesales con el propósito de evitar prolongar situaciones injustas o ilegales así como el desgaste físico y psicológico que humanamente conlleva participar en un procedimiento contencioso.

Asimismo dispone el artículo 17 Constitucional que los Tribunales deberán impartir justicia de manera imparcial, es decir no puede existir concesión alguna a favor de una sola de las partes dentro del procedimiento ni predilecciones, ya que las partes deben tener iguales derechos y obligaciones, esto es el principio de equidad procesal.

No pasa inadvertido el hecho de que dependiendo de la naturaleza de la materia del proceso, estos principios deben tener cierta flexibilidad, así podremos ver que habrá procedimientos en los que se trate de proteger derechos públicos o socialmente importantes tales como alimentos familia, libertad, o bien que proteja sectores socialmente débiles como lo son el sector laboral, agrario, etc.

Tratándose de la materia tributaria, tenemos como principio básico que la obligación de contribuir para el gasto público, deberá ser en forma proporcional y equitativa, tal y como lo señala la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Sin embargo, y no obstante lo anterior dentro de esta materia nos encontramos con verdaderas infracciones con los principios procesales ya señalados, pues aún antes de entablarse un procedimiento contencioso, las autoridades fiscales poseen un cúmulo de facultades tanto regladas como discrecionales, para ejercer sus actividades de fiscalización y vigilancia, así como para ejercitar la acción de nulidad correspondiente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en contraposición con los gobernados que tienen una mayor carga de obligaciones y en su caso de sanciones, cuando se demostrara el incumplimiento o irregularidad en alguna de estas obligaciones aún cuando esto pudiera ser ocasionado debido a una imprecisión, error o bien un descuido.

En efecto, los artículos 67 y 207 del Código Fiscal de la Federación, disponen:

“Artículo 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél, en que ...”.

“Artículo 207.- La demanda se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional Competente dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

La demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde esté la cede de la Sala o cuando ésta se encuentre en el Distrito Federal y el domicilio fuera de él, siempre que el envío se efectuó en el lugar en que resida el demandante.

Las autoridades podrán presentar la demanda dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución, cuando se pida la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época, sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda...”.

Como se puede apreciar de la simple lectura que se realice de los preceptos jurídicos ya transcritos, es evidente que con tales disposiciones se rompe el principio de equidad procesal, ya que no es posible que la autoridad fiscal tenga términos tan amplios para ejercitar sus facultades de comprobación o ejercitar la acción de nulidad cuando existe una resolución favorable al particular, y el gobernado cuenta con un cúmulo de obligaciones que cumplir y que en caso de que se hubiesen detectado irregularidades u omisiones, solo tendrá de quince a cuarenta y cinco días para desvirtuar los hechos u omisiones que hubiera detectado la autoridad fiscal, lo mismo sucede con el término que tiene el particular para ejercitar la acción de nulidad cuando una resolución le sea desfavorable y se hayan vulnerado en su perjuicio disposiciones jurídicas aplicables al caso, término que es solo de cuarenta y cinco días. No debemos olvidar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con mecanismos, elementos, dispositivos y personal capacitado y específico para ejercitar tales funciones, lo que de por sí agrava la igualdad procesal.

Tampoco pasa desapercibido el hecho de que el espíritu del legislador al disponer estos términos tan amplios para el ejercicio de las facultades de las autoridades, fue con el propósito de que sus

facultades no caducaran, dado el fin que persigue la actividad financiera del Estado para allegarse de los recursos necesarios para cumplir los fines de éste. Sin embargo, cuando esta actividad se ve abiertamente desvirtuada por la propia autoridad, es decir cuando los fines que pretende ya no se ven satisfechos, pues como ocurre en nuestro caso, mas del 60% de los ingresos que obtiene del Estado no van dirigidos a satisfacer las necesidades colectivas como son seguridad, servicios públicos y buen gobierno, sino que van dirigidos a tratar de pagar la deuda pública tanto interna como externa que no ha sido sino consecuencia del mal manejo que ha efectuado el Estado, es indudable que no se le puede permitir tener ya mas ventajas que el particular. Por ello, es dable la modificación y reforma a los preceptos jurídicos antes indicados con el objeto de que se reduzca el término de las autoridades fiscales para ejercitar las facultades de fiscalización y ejercicio de la acción de nulidad correspondiente o cualquier otra acción de índole judicial, a un máximo de tres años, tiempo que es el suficiente para recabar datos, información y en fin todos los elementos necesarios para que la autoridad cumpla con sus actividades y con ello se tenga una mayor paridad procesal. Es importante destacar que esta reforma es necesaria en consideración a que cuando el particular ejercita su acción correspondiente, el término de caducidad para ejercitar las funciones de la autoridad se ve interrumpido y se reanuda hasta en tanto cuanto no se obtenga resolución definitiva.

Insistimos, en virtud de las desventajas existentes en este solo rubro entre el particular y la autoridad, sin que pase inadvertido el hecho de que además el gobernado tendrá la obligación fiscal de garantizar el posible adeudo que se le haya determinado cuando se ejercite alguna de estas acciones, los artículos 67, primer párrafo, fracción IV en relación con el artículo 207, párrafo tercero, deberán ser reformados señalando que el plazo de la autoridad fiscal para determinar contribuciones, imponer sanciones y ejercitar la acción correspondiente de nulidad será hasta por una máximo de tres años.

QUINTO.- Ahora bien, encontramos también como una infracción grave a los principios procesales, específicamente el de seguridad jurídica, al analizar el sentido de las resoluciones emitidas por el TFF.

De acuerdo a lo establecido por los artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación, y como se analizó específicamente en

el capítulo cuatro del presente estudio, las sentencias emitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación, podrán reconocer la validez de la resolución impugnada o declarar su nulidad, ya sea lisa o llana o para determinados efectos; el artículo 238 establece en forma limitativa las causales por las cuales una resolución administrativa podrá declararse ilegal y por lo tanto nula.

Llama especialmente nuestra atención la causal contenida en la fracción III del artículo 238 que expresamente dispone:

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

Fracción III.- Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan el sentido de la resolución impugnada”.

Luego entonces, tendremos que remitirnos al sentido de la resolución emitida por el Tribunal de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la fracción III del artículo 239 del cuerpo de leyes en comento, que establece:

“... Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III del artículo 238 de este código, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, también podrá indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa...”

De lo anterior se desprende que “los vicios del procedimiento” comprenden desde la fase de fiscalización u oficiosa hasta la fase de impugnación, es decir, en el supuesto de que se haya interpuesto algún recurso administrativo; por lo que todas las irregularidades en que incurra la autoridad al ejercitar sus facultades de comprobación o de substanciación de recursos, afectará las defensas del particular y trascienden al sentido de la resolución impugnada. Lo anterior es así porque la actuación de las autoridades debe estar apegada a los lineamientos establecidos por la ley, por lo que si se han infringido éstos, la resolución con la que culmina el procedimiento estará viciada y si ésta es contraria a los intereses del particular, evidentemente causará un perjuicio por provenir de un procedimiento en el que se

incumplieron las formalidades, pues de no ser así, ningún sentido tendría el que se establecieran determinadas formalidades a cumplir con los ordenamientos respectivos.

Ahora bien, de acuerdo a lo establecido por el artículo 239 del cuerpo de leyes en consulta, la nulidad que provocará tal resolución será para el efecto de reponer el procedimiento hasta el momento que se hubiere comprobado la alteración de alguna formalidad. Esto implica que para este momento la autoridad será conocedora de todos sus fallos y podrá reponer los errores que hubiese cometido, lo cual indudablemente brinda un margen de ventaja sobre el particular, pues el propio contribuyente se los habrá hecho notar precisamente en su demanda y en general durante todo el proceso fiscal, por lo que con ello se está afectando la seguridad jurídica del particular ya que le es totalmente perjudicial entablar una buena defensa en contra de los actos o procedimientos de fiscalización de las autoridades, rompiéndose así toda igualdad que debiera existir entre los gobernados y las autoridades, puesto que como ya hemos visto con algún error que pudiese cometer el gobernado en sus registros, documentaciones o asientos contables, puede provocar innumerables consecuencias que van desde penas pecuniarias como multas, recargos, actualizaciones y el pago de las diferencias detectadas y hasta posiblemente la privación de su libertad, en tanto que la autoridad puede equivocarse una y otra vez en el desarrollo del procedimiento de fiscalización y la única consecuencia que ello acarrearía será el de reponer el procedimiento y subsanarlo siempre que claro está sus facultades no hayan caducado, no olvidemos que como hemos hecho ya referencia, el término de caducidad para ejercitar las facultades de las autoridades fiscales, se ve interrumpido cuando se ejercita algún medio de impugnación, lo cual como hemos visto el término se ampliará en forma importante.

No es óbice a lo anterior, la circunstancia de que el procedimiento se declarará nulo, pues podrá reponerse y corregirse errores desde el momento en que se haya detectado el vicio más antiguo, por lo tanto y a efecto de que exista una verdadera seguridad jurídica para el gobernado el sentido de la sentencia en el que se resuelva que se hayan comprobado la infracción a los vicios del procedimiento, deberá ser la declaración de una nulidad lisa y llana y no para efectos, lo cual no impediría a las autoridades iniciar un nuevo procedimiento mediante una nueva orden o un nuevo requerimiento, más no reponerla y solo en

el caso de que sus facultades no hayan caducado. Más aún de acuerdo a lo preceptuado por el último párrafo del artículo 239 ya citado, hace la salvedad de que cuando se trata de facultades discrecionales no podrá indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa, por lo que de decretarse una nulidad lisa y llana tampoco se afectaría con estas facultades discrecionales, pues podría ejercitarlas como ya dijimos mediante una nueva orden. En conclusión la modificación que se propone para el artículo 239 fracción III del Código Fiscal de la Federación sería como sigue:

"Artículo 239.- ... Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en la fracción III del artículo 238 de este código, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad lisa y llana, sin perjuicio para la autoridad para ejercitar nuevamente sus facultades, tanto discrecionales o arregladas, siempre que éstas no hayan caducado".

SEXTA.- Por último, cabe hacer la anotación en cuanto a las excepciones que siempre deben existir en toda regla, ya que no es posible hablar en términos absolutos; nos referimos a que como se ha visto a lo largo del presente estudio el procedimiento contencioso administrativo es de estricto derecho en donde deben respetarse y satisfacerse el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos que el código marca para la substanciación de este procedimiento, cabría en determinados casos que así lo ameriten por trascender a la vida económica de nuestro país implementar la figura jurídica de la suplenia de queja.

En efecto, como hemos visto e insistimos nuevamente que el incumplimiento, omisión, irregularidad, que pudiese ser detectado por alguna autoridad fiscal cometido por algún gobernado aún cuando fuese determinado en forma errónea o bien que para su verificación, es decir durante el procedimiento oficioso de fiscalización se hubiera incurrido en alguna violación a las formalidades del mismo, las consecuencias que puede traer para el gobernado en una deficiente defensa, tales como multas, recargos, actualizaciones, pago de diferencias detectadas, etc., podría poner en peligro la unidad económica de producción que realizara dicho particular, o bien que se afectase la microindustria, por lo que en tales casos y siempre que se demostrara que existe una situación económica grave por parte del

contribuyente, el Tribunal Fiscal de la Federación, estaría obligado a estudiar de oficio tanto el procedimiento de fiscalización correspondiente y en su caso, la resolución a algún recurso administrativo que pudiese haber interpuesto el particular, con el ánimo de salvaguardar las unidades de producción económica.

Para efectos de demostrar que el particular se ajusta a alguna de éstas hipótesis sería requisito indispensable que éste al momento de presentar su demanda ante el Tribunal, demostrara mediante las últimas dos declaraciones parciales y la última anual que se encuentra obteniendo menos de trescientos cincuenta veces el salario mínimo general vigente por las dos primeras y menos de setecientas veces el salario mínimo general vigente para la entidad en que se encuentre el contribuyente, así como presentar también el alta de sus actividades ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que fuese procedente la suplencia de queja.

De esta forma, sería prudente modificar y adicionar lo establecido en los artículos 208 y 237 del Código Fiscal de la Federación para quedar como sigue:

“Artículo 208.- La demanda deberá indicar:

Fracción VIII.- En los casos en que se solicite la suplencia de queja, se deberá anexar además las dos últimas declaraciones parciales del contribuyente en las que se haga constar que obtuvo rendimientos mínimos a trescientos cincuenta veces al salario mínimo general vigente de la entidad en que se trate, así como la última declaración anual en la que se demuestre que los ingresos por aquél ejercicio fueron menores a setecientas veces el salario mínimo general vigente de la entidad en que se trate. Además, deberá anexarse copia del alta ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la que se haga constar la actividad que desempeña dicho contribuyente. Sin estos requisitos el Tribunal se abocará única y exclusivamente a los conceptos de impugnación vertidos por el accionante.

“Artículo 237.- Las sentencias del Tribunal Fiscal se fundarán en derecho... tratándose de las sentencias que resuelvan... en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante. Cuando se haya invocado la suplencia de queja, el Tribunal de oficio deberá estudiar el procedimiento de fiscalización, y en su caso la substanciación de algún recurso promovido que haya dado origen

al acto que se reclama, estudiando también la resolución que sea materia de la impugnación ante ese Tribunal, a efecto de constatar si se incurrieron en alguna de las causales contenidas en el artículo 238 de este cuerpo de leyes. No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda, salvo que se haya comprobado e invocado la suplicia de queja en términos del artículo 208 fracción VIII de este código.

Las anteriores son algunas de las propuestas que creemos necesarias a efecto de salvaguardar los principios rectores en todo procedimiento en los que se vean controvertidos los derechos de los gobernados, y de respetarse en todo momento en forma cabal las garantías contenidas en los artículos 14 y 17 de nuestra Constitución.

BIBLIOGRAFIA

- Acosta Romero Miguel**
“Teoría General del Derecho Administrativo”
Edit. Porrúa, S.A.
Novena Edición, México 1990
- Burgoa Orihuela Ignacio**
“El Juicio de Amparo”
Edit. Porrúa
Trigésima Primera Edición, México 1994
- Carrasco Iriarte Hugo**
“Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal”
Edit. Themis
Tercera Edición, México 1992
- Carrasco Iriarte Hugo**
“Derecho Fiscal Constitucional”
Edit. Harla
Segunda Edición, México 1993
- Carrillo Flores Antonio**
“La Justicia Federal y la Administración Pública”
Edit. Porrúa
Segunda Edición, México 1973
- Cuevas Figueroa Pedro**
“Justicia Administrativa”
Edit. Trillas
México 1986
- De la Garza Francisco**
“Derecho Financiero Mexicano”

Edit. Porrúa
Decima Quinta Edición, México 19942

Faya Viesca Jacinto
"Finanzas Públicas"
Edit. Porrúa
México 1980

Fraga Gabino
"Derecho Administrativo"
Edit. Porrúa
Trigésima Segunda Edición, México 1993

González Pérez Jesús
"Derecho Procesal Administrativo"
Segunda Edición, Madrid 1963

Kaye J. Diionisio
"Derecho Procesal Fiscal"
Edit. Themis
Primera Edición, México 1989

Margain Manatou Emilio
"De lo Contencioso de Anulación"
Edit. Porrúa
México 1993

Nava Negrete Alfonso
"Derecho Procesal Administrativo"
Edit. Porrúa
México 1980

Serra Rojas Andrés
"Derecho Administrativo"
Edit. Porrúa
México 1986