



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
CAMPUS GUADALAJARA

**LAS CAUSALES DE ILEGALIDAD EN MATERIA FISCAL
FEDERAL**

DARÍO GÜEMES CASTORENA

Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Derecho con Reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA,
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86.

Zapopan, Jal., Junio de 2002.



50709

CLASIF: TE DER 2002 GUE
ADQUIS: 50709 ej 2
FECHA: 10 Julio 03
DONATIVO DE _____
\$ _____
113p.

1. Derecho Fiscal



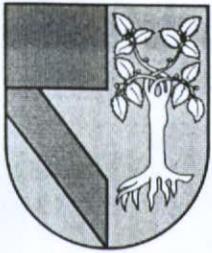
UNIVERSIDAD PANAMERICANA
CAMPUS GUADALAJARA

**LAS CAUSALES DE ILEGALIDAD EN MATERIA FISCAL
FEDERAL**

DARÍO GÜEMES CASTORENA

**Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Derecho con Reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA,
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86.**

Zapopan, Jal., Junio de 2002.



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

CAMPUS GUADALAJARA

ESCUELA DE DERECHO

DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

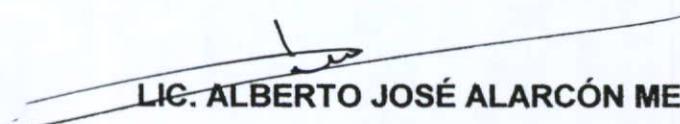
C. DARÍO GÜEMES CASTORENA

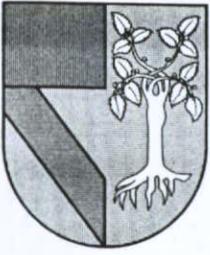
Presente

En mi calidad de Presidente de la Comisión de Exámenes Profesionales y después de haber analizado el trabajo de titulación en la opción TESIS titulado: **LAS CAUSALES DE ILEGALIDAD EN MATERIA FISCAL FEDERAL** presentado por usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos para ser presentado ante el H. Jurado del Examen Profesional, por lo que deberá entregar nueve ejemplares como parte de su expediente al solicitar el examen.

Atentamente

EL PRESIDENTE DE LA COMISIÓN


LIC. ALBERTO JOSÉ ALARCÓN MENCHACA



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

CAMPUS GUADALAJARA

Guadalajara, Jal. a 14 de Junio de 2002.

ESCUELA DE DERECHO

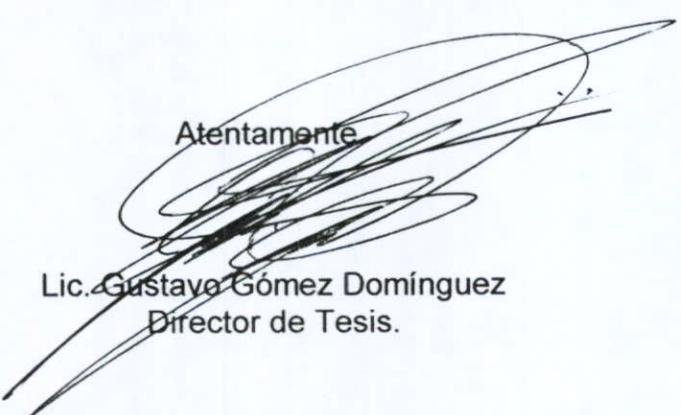
Lic. Alberto José Alarcón Menchaca
Director de la Escuela de Derecho
Universidad Panamericana
Campus Guadalajara.
P r e s e n t e.

Estimado Lic. Alarcón:

Me permito comunicar a usted que el Sr. **DARÍO GÜEMES CASTORENA**, quién cursó los estudios de la licenciatura en Derecho, ha concluido satisfactoriamente su tesis titulada **LAS CAUSALES DE ILEGALIDAD EN MATERIA FISCAL FEDERAL**

Al respecto le manifiesto que el trabajo de investigación realizado por el Sr. Güemes, que tuve la satisfacción de dirigir, reúne los requisitos de fondo y forma necesarios para solicitar fecha de examen profesional.

Atentamente



Lic. Gustavo Gómez Domínguez
Director de Tesis.

ÍNDICE

Página

Introducción

I-. La garantía de legalidad como elemento del Estado de Derecho.....	7
1-. Estado de Derecho.....	7
1.A-. La noción de ley.....	7
1.B-. Elementos del Estado de Derecho.....	10
1.C-. El gobernado en el Estado de Derecho.....	13
1.C.a-. Cultura política y cultura de la legalidad.....	15
2-. Garantía de legalidad en materia tributaria.....	18
II-. Antecedentes del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.....	28
1-. Ley para el Arreglo de lo Contencioso-administrativo del 25 de mayo de 1853...28	
2-. Ley de la Tesorería de la Federación del 10 de febrero de 1927.....	31
3-. Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936.....	33
4-. Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938.....	35
5-. Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966.....	37
6-. Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1977.....	39
7-. Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1981.....	40
III-. De los medios de impugnación en materia fiscal federal.....	42
1-. Recurso de revocación.....	44
1.A-. Naturaleza del recurso administrativo de revocación.....	46
1.B-. Elementos esenciales del recurso administrativo de revocación.....	46
1.C-. El recurso de revocación en el Código Fiscal de la Federación.....	48
2-. Del Juicio Contencioso Administrativo (Juicio de nulidad).....	54

2.A-. Concepto del juicio contencioso administrativo.....	54
2.B-. Generalidades del juicio contencioso administrativo.....	56
2.C-. Naturaleza jurídica del juicio contencioso administrativo.....	57
2.D-. El juicio contencioso administrativo en el Código Fiscal de la Federación.....	57
3-. Juicio de Amparo.....	67
3.A-. Principios fundamentales del amparo fiscal.....	68
3.A.a-. Principio de iniciativa o instancia de parte.....	69
3.A.b-. Existencia del agravio personal y directo.....	69
3.A.c-. Principio de definitividad.....	69
3.A.d-. Principio de estricto derecho.....	69
3.A.e-. Principio de procedencia del amparo contra sentencias definitivas en materia fiscal.....	70
3.B-. Las partes en el amparo fiscal.....	70
3.B.a-. Quejoso.....	70
3.B.b-. Autoridad responsable.....	71
3.B.c-. Tercero perjudicado.....	71
3.B.d-. Ministerio Público.....	72
3.C-. El amparo indirecto en materia fiscal.....	72
3.D-. El amparo directo en materia fiscal.....	73
3.E-. La suspensión en el amparo en materia fiscal.....	75
IV-. Las Causales de ilegalidad.....	77
1-. Control de legalidad externa.....	78
1.A-. Incompetencia.....	78
1.B-. Vicios de forma y de procedimiento.....	85
2-. Control de legalidad interna.....	95
2.A-. Violación a la regla de Derecho.....	96
2.B-. Ilegalidad relativa a la motivación del acto.....	100
2.C-. Desvío de poder y de procedimiento.....	105

Conclusiones.....111

Bibliografía.

INTRODUCCIÓN

No todo Estado es Estado de Derecho. “El Estado de Derecho es el Estado sometido al Derecho, o mejor, el Estado cuyo poder y actividad vienen regulados y controlados por Ley.”¹ Esta breve definición no se limita a un aspecto meramente formal, sino que también para que esto se realice se necesita de al menos cuatro garantías esenciales: el imperio de ley como expresión de la voluntad general; la división de poderes; la legalidad de la actuación administrativa; y, la garantía de los derechos fundamentales, que incluyen los derechos civiles, políticos, económicos y sociales. Esta investigación comprende lo referente a la legalidad de la autoridad administrativa, es decir a las causales de ilegalidad en materia fiscal federal, que como se puede apreciar hoy en día es la columna vertebral del contencioso administrativo.

El tema a analizar son las causales de ilegalidad en las resoluciones administrativas de carácter fiscal federal, y por lo tanto se debe de partir de una definición de legalidad, la cual, Rafael Martínez Morales indica que “es el requisito constitucional de todo acto administrativo. Toda la actividad del Estado, ya sea en función administrativa, jurisdiccional o legislativa, debe ajustarse a la Ley. Así los actos de los órganos del poder ejecutivo han de ser producidos conforme a disposiciones previamente emitidas por el legislador...”²

Ahora bien, si la legalidad se refiere al cumplimiento de las disposiciones emitidas por el legislador, es decir, a que todo acto administrativo, sea realizado conforme a la ley, entonces la ilegalidad, *contrario sensu*, indica la falta de algún elemento establecido en los ordenamientos legales. Por lo tanto, esta ausencia de los elementos en las resoluciones administrativas de carácter fiscal, es lo que nos atañe en esta investigación.

¹ HIERRO, Liborio. *Estado de Derecho. Problemas actuales*. Fontamara, México, 1998, p. 11.

² MARTÍNEZ MORALES, Rafael. *Derecho administrativo*. Harla, México, 1996, p. 155.

En el primer capítulo, se abordará lo relativo a la garantía de legalidad como elemento del Estado de Derecho, que como ya se mencionó, es una característica esencial del mismo. Siendo ésta una de las garantías constitucionales establecidas en nuestra Carta Magna, es necesario el estudio de la misma, desde el punto de vista del gobernado, es decir, de la forma que el Estado garantiza al gobernado su aplicación para el debido proceso legal.

El capítulo segundo, correspondiente a los antecedentes del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es relevante, ya que como se verá más adelante, en dicho órgano, se desarrolla la llamada Justicia Administrativa, y por ende, el procedimiento contencioso administrativo o Juicio de Nulidad, en el cual, es la autoridad ante la que se impugna, la que resuelve el fondo del asunto en cuestión. Así mismo se hace mención de los acontecimientos más importantes en materia fiscal federal que dieron un cambio en su estructura, desde la llamada Ley Lares, hasta el Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1981.

En el tercer capítulo se hace referencia a los medios de impugnación que existen en materia fiscal federal, es decir, el recurso de revocación, el juicio de nulidad y el juicio de garantías o amparo; los cuales son un medio por el cual el Estado de Derecho garantiza el debido proceso legal en la impartición de justicia. Este análisis se hace, ya que como se menciona, la actuación de la autoridad debe de estar apegada a derecho, es decir, que reúna las formalidades y requisitos que la misma ley señala, sin contravenir los principios constitucionales, pues de lo contrario, se estaría violentando la esfera jurídica del gobernado, y éste puede hacer valer su derecho a través de los medios de defensa que la misma norma le confiere.

El cuarto y último capítulo, aborda el análisis central de esta investigación, referente a las causales de ilegalidad de las resoluciones administrativas de carácter fiscal federal, las establecidas en el artículo 238 del Código Fiscal de la

Federación, las cuáles *grosso modo* son las siguientes: incompetencia de la autoridad; incumplimiento u omisión de las formalidades legales; violación de la ley o no haberse aplicado la disposición debida; arbitrariedad, desproporción, desigualdad, injusticia manifiesta o cualquier otra causa similar; y, el desvío de poder.

Se pretende concluir en esta investigación, que las causales de ilegalidad, establecidas en el numeral 238 del Código Tributario, son trascendentales, por las cuales, depende y es razón de ser de la mayoría de los procedimientos o juicios contenciosos administrativos que se instauran ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por lo que el estudio detallado de las mismas es enriquecedor en sí mismo.

CAPÍTULO I

LA GARANTÍA DE LEGALIDAD COMO ELEMENTO DEL ESTADO DE DERECHO.

Cabe destacar, que en este capítulo se harán unas breves consideraciones respecto de lo que es un Estado de Derecho, ya que una exposición exhaustiva requiere de un trabajo por sí solo. Así mismo y posteriormente, se desarrollará la garantía de legalidad existente en nuestro Derecho Fiscal, para de ahí iniciar el desglose del cuerpo de esta tesis.

1-. ESTADO DE DERECHO.

Dentro del Estado de Derecho, hay varias nociones que son importantes y esenciales, para lo cual se necesita tener un concepto claro de algunos elementos esenciales en todo sistema jurídico, de los cuales sin duda alguna, la ley es la más importante.

1.A-. La noción de *ley*.

La palabra "Derecho", en su sentido etimológico (del latín *directus*), significa lo recto, lo rígido, lo adecuado. Es un término que utilizamos con frecuencia en nuestra vida cotidiana para referirnos a lo que se hace en un sentido recto, de acuerdo con lo establecido, correctamente. También usamos el término "Derecho" para designar cosas mucho más precisas: el conjunto de leyes de una sociedad o de una parte de ella; la disciplina académica que estudia estas leyes; la actividad de los profesionales de las leyes; la prerrogativa o autorización para determinadas acciones o la protección frente a acciones de otros. Estos usos integran el sentido del Derecho como ley, y otorgan al término una dimensión social compartida por los hombres de todas las sociedades.

En efecto, para precisar el sentido de “Derecho” que nos importa es necesario vincularlo a la noción de *ley*, aunque esta última también requiera, por lo menos, una breve clarificación. El término *ley* puede ser empleado en varios sentidos. Cuando hablamos de una regularidad de fenómenos en la naturaleza podemos decir que nos hallamos frente a una *ley* natural. Se trata de regularidades que son necesarias, es decir, que solo pueden suceder de un modo y no pueden en ningún sentido alterarse. Las leyes de las ciencias naturales no admiten excepciones, pues de lo contrario, no serían propiamente científicas.

En contraste, las leyes humanas o sociales permiten variaciones, aunque comparten con la noción de *ley* natural su vinculación a un orden, a una regularidad, a lo previsible. Si hay que dar una diferencia clara y concisa que exista entre las leyes de la naturaleza y las leyes de la sociedad, se establece que su principal diferencia radica en que, no obstante su magnitud y generalidad, las leyes sociales son producto de la acción de los hombres y, por más firmemente establecidas que estén, pueden ser transformadas por la propia acción humana. Pero aun en este amplio terreno de las leyes humanas debemos distinguir entre leyes sociales, que describen el comportamiento de los colectivos sociales y son propias de ciencias como la economía o la sociología, y leyes del Derecho, que organizan y regulan el comportamiento de los individuos en sociedad.

Así, podemos considerar el Derecho como un conjunto de normas (a las que llamaremos leyes) que rigen la actividad humana en sociedad y cuya inobservancia amerita algún tipo de sanción. Las normas del Derecho tienen la función de organizar la vida colectiva, garantizando el ejercicio de las prerrogativas y el cumplimiento de las obligaciones que la sociedad impone a sus miembros. Históricamente, es casi imposible encontrar algún tipo de sociedad que carezca de un sistema de Derecho (también llamado jurídico o legal), ya que la coexistencia social exige ciertos principios de conducta que la ordenen y regulen. Por ello, puede decirse que el Derecho es consustancial a la vida social, y que allí donde se haya desarrollado algún tipo de colectividad humana habrá aparecido también alguna forma de

regulación colectiva que impone obligaciones y asigna prerrogativas a los individuos. El Derecho como sistema jurídico es, entonces, un fenómeno de carácter universal.

Las leyes son normas, es decir, principios generales que señalan cuáles son las conductas autorizadas o legítimas. Las llamamos normas jurídicas, distinguiéndolas de otro tipo de normas porque su cumplimiento es obligatorio y porque al no cumplir con las mismas, la autoridad tiene facultad de castigar o sancionar al individuo por su inobservancia.

Las leyes son normas cuyo objetivo fundamental es regular el espacio público de la sociedad. Dicho de otro modo, las leyes son los principios que permiten y promueven la convivencia de los hombres no como individuos aislados, sino como miembros de una colectividad. Las leyes no se establecen para normar o garantizar lo que un individuo puede o no puede hacer de manera independiente, sino lo que puede hacer u omitir en cuanto integrante de una sociedad. Por lo tanto, el Derecho sólo existe porque permite establecer una vinculación social específica entre distintos individuos, es decir, porque los iguala como sujetos de Derechos y obligaciones bajo un poder común.

La vigencia de las leyes como normas públicas requiere de la existencia de un poder político que, cuando no sean respetadas, las haga valer mediante la coerción. En este sentido, la relación entre Derecho y política es vital para comprender los distintos modelos jurídicos y la lógica de sus transformaciones.

Las leyes son recursos necesarios, ya sean estatales o gubernamentales, para mantener el orden y propiciar el logro de las metas sociales compartidas hacia un bien común. Debe aclararse que no todas las relaciones de poder en una sociedad son normas jurídicas. El poder político requiere de un sistema legal que defina sus metas y establezca los criterios de la convivencia de los hombres; el sistema legal, por su parte, requiere de la presencia de un poder que lo respalde y concrete sus lineamientos y expectativas.

Podemos concluir que en todo sistema jurídico perfecto se requiere de un poder coercitivo que lo haga valer.

1.B-. Elementos del Estado de Derecho.

Es necesario dar un concepto del Estado antes de analizar el Estado de Derecho para tomar una base en el siguiente desarrollo. El Estado es definido por el doctrinista Porrúa Pérez como “una sociedad humana, asentada de manera permanente en el territorio que le corresponde, sujeta a un poder soberano que crea, define y aplica un orden jurídico que estructura la sociedad estatal para obtener el bien público temporal de sus componentes.”³

Los elementos que se encuentran englobados en esta definición son los siguientes: La presencia de una colectividad humana organizada en una sociedad; un territorio en el cual conviven; un poder soberano en dicha sociedad; un orden jurídico; y la consecución del bien común. Con estos elementos se forma un Estado, pero no un Estado de Derecho.

Un Estado de Derecho, tomando en cuenta la definición anterior, se complementa con las siguientes características generales que han sido enlistadas por un destacado jurista:

- 1) Imperio de la ley: ley como expresión de la voluntad general.
- 2) Separación de poderes: legislativo, ejecutivo y judicial.
- 3) Legalidad del gobierno: su regulación por la ley y el control judicial.
- 4) Derechos y libertades fundamentales: garantía jurídico-formal y realización material.⁴

³ PORRÚA PÉREZ, Francisco. *Teoría del Estado*. Porrúa, México, 1996, p.198.

⁴ FRIEDERICH A. Hayek. *Derecho, legislación y libertad*. Unión Editorial, Madrid, 1985, p. 259.

En ambas definiciones se establece lo referente a un orden jurídico, estas son las Constituciones políticas de los Estados, que se han convertido en la ley suprema de todas las sociedades. Pero esta supremacía solo puede ser legítima si expresa los principios fundamentales del Estado de Derecho.

Así mismo, las constituciones políticas de los Estados expresan una serie de valores socialmente compartidos que, aunque han encontrado esa forma de manifestarse, existen fundamentalmente como patrimonio moral y político de una comunidad específica.

Ahora bien, las constituciones políticas no originan el Estado de Derecho, sino que son más bien su expresión y plasmación codificada, la cual deviene de sus antecedentes históricos. La legalidad a la que sus principios dan lugar es una legalidad que ha sido aceptada como valor compartido de la ciudadanía y cuyos principios provienen de las luchas, acuerdos y equilibrios resultantes de la interacción de los sujetos políticos. No obstante, una vez que una constitución política ha sido establecida y su aceptación se ha generalizado, sus ordenamientos tienen una obligatoriedad que no posee ninguna norma moral o práctica política.

El Estado de Derecho exige que el principio que inspire toda acción estatal consista en la subordinación de todo poder al Derecho.

Por su parte, la democracia como método de elección de gobernantes no se limita, entonces, a regular el cambio sistemático y pacífico de quienes ejercen el gobierno representativo, sino que, entre otros resultados, permite la institucionalización jurídica de los principios y valores políticos democráticos. Las normas constitucionales basan su justicia de modo tal que las ha hecho posibles: la decisión o soberanía ciudadana expresada por medio del principio de mayoría. Si se olvida esta conexión fundamental, se olvida también que la democracia es el único recurso que permite la reforma y el perfeccionamiento de las normas jurídicas por una vía pacífica y racional.

No debería, por ello, asombrar que se sostenga que el Derecho es un fenómeno politizado, es decir, que pese a su autonomía y capacidad de transformación interna, es alimentado y reformado por los procesos políticos. Pero esta relación con la política no reside sólo en su origen, sino también en las consecuencias que genera.

En efecto, si bien las constituciones son un resultado de debates, luchas y cambios sociales, han podido en nuestra época convertirse también en recursos para plantear demandas políticas y definir las estrategias de los grupos políticos bajo un horizonte democrático.

Es difícil establecer un patrón que describa el modo en que las demandas políticas y sociales adquieren estatuto constitucional y, en un momento dado, redefinen la idea de estructura legal básica de una sociedad, pues no se trata de un movimiento mecánico, sino de un complejo proceso político que incluye presiones, movilizaciones, debates, tácticas de desobediencia civil, movimientos de huelga, acuerdos, renuncia a demandas originales y aceptación de nuevas metas, redefinición de las identidades políticas, etc. Sin embargo, el elemento constante de este proceso es la vigencia de un espacio legal común que permite que los disensos y las oposiciones al orden establecido se transformen, a la postre, en elementos de fortalecimiento y cambio regulado del sistema social, e incluso del propio Estado de Derecho. En suma, la continuidad del orden legal democrático depende de su capacidad para encauzar la oposición y el disenso razonable de sus detractores y, con ello, fortalecerse como principio racional de convivencia.

El Estado de Derecho es, así, la forma privilegiada en que se expresa la legitimidad de las sociedades modernas.

Debe recordarse que la legitimidad es la expresión política de la aceptación ciudadana de las instituciones públicas. En este sentido, la legitimidad del Estado de Derecho depende, en última instancia, de la voluntad de los ciudadanos de mantener

y utilizar sus instituciones legales. Por esto mismo, el Estado de Derecho no es una estructura legal inmutable. Depende, para su conservación y reforzamiento, de la acción ciudadana. Aquí radica su fuerza y también su debilidad. En ello basa su pasado y su permanencia en el futuro.

1.C-. El gobernado en el Estado de Derecho.

Las democracias contemporáneas son sistemas políticos necesariamente representativos. A diferencia de los modelos antiguos de democracia, las democracias de hoy tienen que funcionar mediante un sistema de representación, es decir, de sustitución y concentración de la multitud de decisiones políticas individuales en la figura de un legislador o gobernante electo. En ellas, grupos políticos organizados como los partidos políticos o las coaliciones, presentan sus programas de gobierno a los ciudadanos, quienes con su voto habrán de decidir cuál de ellos ocupará los puestos de decisión política. Como se sabe, el mecanismo que da razón de ser al principio de representación política democrática es el principio de mayoría. En efecto, es la mayoría de los ciudadanos la que decide qué grupo habrá de ejercer el poder durante un periodo previamente determinado.

Dadas las dimensiones y las formas de organización de las sociedades actuales parece muy difícil, si no imposible, que algún tipo de participación directa pueda sustituir al principio de representación como mecanismo de actualización de la voluntad de los ciudadanos.

La necesidad de recurrir a la representación niega, aparentemente, un fundamento individualista a la política democrática, pues parece avalar el argumento de que la influencia real que un ciudadano puede ejercer en la vida comunitaria siempre tiende a ser nula. Las democracias contemporáneas son sistemas políticos masificados cuyos métodos no pueden sustentarse en la participación delimitada de cada ciudadano, sino en su integración en grandes tendencias que así adquieren significado. La formación de grupos y tendencias políticas relevantes tiende a limitar

los proyectos políticos que se presentan en una sociedad. No es posible que cada opinión ciudadana represente un punto de vista absolutamente diferenciado; es necesario, por el contrario, que las opiniones individuales, aglutinándose y perdiendo su perfil privado, formen fuerzas dotadas de capacidad de negociación y decisión políticas.

La presencia individual cobra relevancia más bien en el terreno de la fundamentación de estos procedimientos. Aunque el funcionamiento efectivo de la democracia requiere de la presencia y acción de grupos y asociaciones, el principio normativo que le subyace continúa siendo individualista, pues concede a cada individuo el mismo peso en el mecanismo democrático por excelencia: las elecciones. La definición de los individuos como ciudadanos plantea un supuesto político democrático fundamental: la representación gubernamental de los intereses ciudadanos. El origen y sentido de la democracia se localizan, en última instancia, en la conservación y el desarrollo de los individuos que voluntariamente la sustentan. Las necesarias complejidades del proceso democrático no deben hacer olvidar en ningún momento el principio normativo democrático de la primacía de los Derechos humanos fundamentales sobre cualquier otro interés político. Las normas del Estado de Derecho, al proponer la inviolabilidad de los Derechos fundamentales de los individuos, establecen un límite insuperable a la acción de los grupos y las instituciones en el marco democrático. Así, son los principios consagrados por la figura del Estado de Derecho los que, por varias vías, garantizan que los Derechos humanos fundamentales no resulten afectados por los posibles efectos negativos del mecanismo de representación. El principio democrático que postula que los Derechos fundamentales de las minorías deben ser respetados por las decisiones de la mayoría implica que, así fuese un solo hombre quien se opusiera a la voluntad de la mayoría, su Derecho para hacerlo estaría garantizado por el Estado de Derecho.

En una sociedad democrática, el sistema de justicia garantiza a cualquier ciudadano, independientemente de su condición social, de su ideología o de cualquier otra diferencia, el Derecho a un juicio equitativo en lo que concierne a las

disputas que pudiera tener con otro particular o con las propias autoridades. En ausencia de un Estado de Derecho (o en los resquicios que deja un Estado de Derecho deformado) florecen las soluciones guiadas por la fuerza, el interés económico o la influencia política. La igualdad ante la ley, en este sentido, parte del principio individualista de que todo hombre tiene Derecho a ser tratado de manera equitativa por un sistema jurídico al que, democráticamente, ha podido previamente avalar.

1.C.a-. Cultura política y cultura de la legalidad.

La fuerza fundamental de las leyes no proviene de su sistematicidad, generalidad o flexibilidad, sino del consenso que sean capaces de generar entre los ciudadanos sujetos a su dominio. En una sociedad democrática, los ciudadanos cumplen la doble función de producir y conservar las leyes. Como depositarios de la soberanía, los hombres instituyen, reforman y desechan leyes según los procedimientos que su historia política ha generado; como gobernados, los ciudadanos sostienen la ley con su acatamiento constante, con su valoración positiva, con su aceptación como un valor fundamental. Por lo tanto, las leyes son normas de justicia universales soportadas por un poder coercitivo legítimo; la legalidad es más bien una conducta, un comportamiento de respeto y obediencia a las leyes. La fuerza de las primeras depende, en última instancia, de la constancia de la segunda. Así, podemos decir que las leyes sin legalidad son un artificio, un instrumento inútil cuya supervivencia es imposible.

Hemos señalado que una característica esencial de las leyes es que están soportadas por un poder coercitivo establecido para castigar su incumplimiento. Sin embargo, difícilmente podría un sistema legal sostenerse únicamente por el temor. Además de éste, un sistema legal requiere generar aceptación, valoración positiva e identificación por parte de los gobernados. Un modelo ideal de legalidad no contempla a los ciudadanos como posibles delincuentes a los que la ley mantiene a

raya, sino como corresponsables y defensores del gobierno de la ley. La legalidad, en este sentido, es un elemento indisociable de la cultura política de una sociedad.

Si, en términos generales, definimos la cultura política de un grupo social como el conjunto de valores, representaciones, expectativas y demandas que le confieren una identidad política determinada, podemos decir que una sociedad democrática requiere, para su adecuado funcionamiento, de la existencia de una cultura política de la legalidad. La legalidad implica confianza ciudadana en que las decisiones provenientes de los poderes públicos están ajustadas a principios de imparcialidad y orientadas a la defensa de los Derechos fundamentales. Si en una sociedad moderna el sistema legal se ha convertido en una institución independiente y objetiva, su necesaria correlación es la continua aceptación ciudadana de su justicia y capacidad para procesar racionalmente los conflictos. La permanencia del sistema legal depende, en consecuencia, de la fortaleza y extensión de una cultura política de la legalidad.

Sin embargo, la relación entre ley y legalidad no es una ecuación sencilla. A diferencia del modelo medieval, donde la base estaba construida de antemano (Dios precedía a todo orden humano), aquí la base está en continua construcción. Por eso, el gran riesgo para la legalidad democrática se origina en aquello que la ha hecho posible: su dependencia de la voluntad y aceptación de los individuos. Así, la legalidad, más que una aceptación por temor de los juicios y decisiones de las autoridades legítimas, debe incorporar una perspectiva cultural que considere que estos juicios y decisiones son superiores a cualquier otro modelo de toma de decisiones. El valor de la legalidad requiere de un ejercicio pleno de la racionalidad humana, porque, cuando éste no se realiza, es muy fácil pensar que los beneficios inmediatos de las acciones ilegales son suficientes para garantizarnos una buena vida.

En efecto, el gobierno de la ley supone la existencia de una cultura política de la legalidad que haga de cada individuo un verdadero ciudadano. Las sociedades

con larga tradición democrática han aprendido el respeto a la legalidad en su propia experiencia histórica, pero aun así han tenido que consolidar este aprendizaje por conducto de sus instituciones familiares, educativas, privadas, etc. Las sociedades con menor tradición democrática tienen que realizar este aprendizaje como una constante defensa del principio de legalidad contra los valores que confían a la fuerza y el autoritarismo la solución de los conflictos sociales. En este caso, las instituciones educativas y todas aquellas que contribuyen a la integración social de los individuos tienen la obligación de difundir y defender este valor democrático fundamental.

El respeto a las leyes no es un efecto mecánico de que las leyes existan. Exige una educación democrática responsable y consistente que conduzca a los ciudadanos a asumir las leyes como algo propio.

Por lo tanto, se puede concluir que el Estado de Derecho es una condición necesaria pero no suficiente para la existencia de una sociedad justa. Aún más, existen sociedades donde algunos principios del Estado de Derecho presentan una dudosa aplicación; pero si en ellas prevalecen principios constitucionales, la ley es el principio que gobierna las decisiones que afectan a los ciudadanos, el gobierno es controlado tanto por el voto ciudadano como por la existencia de Derechos fundamentales inviolables y existe una efectiva división de poderes, podemos decir que se trata de Estados de Derecho.

Por su lado, la legalidad asegura, al menos, la posibilidad de una justificación legal de las decisiones tomadas y, en su caso, el posible fincamiento de responsabilidades a quienes, al decidir desde el poder, hubieran violado la ley.

Finalmente, los supuestos que puedan mejorar o eliminar al Estado de Derecho dependen de la capacidad de demanda, presión y negociación políticas de los ciudadanos, los partidos y los grupos de poder.

2-. GARANTÍA DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.

Dentro del Estado de Derecho y la Justicia de la autoridad administrativa, no podrá estarse a la discrecionalidad de los actos y al inmedido alcance que las autoridades, por medio de sus atribuciones, establecen e interfieren en la esfera de Derechos inscritos y garantizados por nuestra Carta Constitucional, teniendo la amplitud de esas atribuciones, hasta la misma fecundidad que en materia administrativa se les faculte, ya que al tener los mexicanos una Constitución con grado de supremacía y de inviolabilidad, tendrá que atenerse esa autoridad no sólo a la estructura que la ley marque para efectuar sus atribuciones, sino que encima de ello, tendrá que hacerlos con las reservas dogmáticas constitucionales que la misma establece para la adecuación y substanciación de los mismos.

El Derecho Tributario, se ubica dentro de la rama del Derecho Público, por lo tanto, habrá una interrelación directa entre el Estado como ente y figura capaz de realizar la administración, desprendiéndose de ello, la potestad directa para introducirse en la esfera de Derechos de los gobernados, entes que tienen como garante primordial y con carácter de tutor, a la Constitución Política, por lo que el Administrador estará a lo dispuesto en primer lugar a lo que las leyes regulen en forma directa, esto es, sus intereses no podrán sobreponerse a las tutelas jurídicas, ni de ley sustantiva, ni mucho menos de nuestra Norma Constitucional, la voluntad del administrador sí tiene obligaciones, pero estas obligaciones serán según el grado que sean sus Derechos.

Ahora bien, las leyes que instituirán la finalidad del administrador, estarán en base a lo que el Constituyente promulgue, por lo tanto hay una doble figura de seguridad jurídica:

- Qué la Cámara encargada de ver y revisar estas leyes, se apegue a la constitución, y
- En cuanto al administrador, que este realice su actividad con apego a esas facultades de ley;

Tenemos claro que no existe una libre voluntad, ni por parte del órgano encargado de poner el Derecho en nuestro país, ni por parte de quién lo va a ejercer o administrar.

Con fundamento en lo anterior, tendrán que atenerse y postular según el Derecho, no con base en su discreción o interés, deberá buscarse por una parte la legalidad y debida substanciación de la misma, sustentándose en el contenido legal, y por el otro lado, la verdadera funcionalidad y beneficios que dé el ordenamiento, teniendo el beneficio general, beneficio para los entes gobernados, sean del carácter que sean, no importando si son o serán los interrelacionados en forma directa o indirecta.

Aunque las voluntades de todos están y se encuentran depositadas en unos cuantos, es su manifestación personal, la que se une a las demás y convoca para buscar la clarificación de ese Estado de Derecho; esos entes no tienen en sus manos directamente la administración, pero sí emanará de ellos esa forma y medios de administrar, así, deben por fuerza, tener mayor capacidad de medición legal, tanto para su plazo a mediano y largo plazo, como para la aplicabilidad inmediata de las mismas.

Para el Estado Nacional Mexicano, el Estado de Derecho, se contempla dentro de las garantías individuales, en los primeros 29 artículos que conforman la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que se vinculan a toda la Constitución; por lo tanto posee en su contenido total la estructura legal para el Estado Mexicano; y son parte dogmática de la Norma Constitucional, los principios de fondo y forma de la interrelación de los que administran y los administrados, por medio de garantías tales como: de legalidad, de igualdad social o sociales, de propiedad, de seguridad jurídica, de libertad corporal, de libertad de expresión de ideas, de manifestación, de culto, de respeto de ideologías, y así como todas las demás contenidas, que vinculadas conforman la delimitación y actuación de los gobernantes y de los gobernados. El órgano rector, administrador, es el que tiene la

responsabilidad de adecuar sus actos, tanto de molestia como de fiscalización en el estado de legalidad, en la mayor adecuación y apego al Estado de Derecho.

Se sobrentiende, el hecho total de que la administración está al servicio de los ciudadanos, así como los administradores del estado, se someten al legislador, en subordinación directa; así el Poder Legislativo, no solo tendrá la responsabilidad de crear esas normas, sino que tendrá que crearlas en primer lugar sujetando su inserción con total apego al Estado de Derecho; después de eso, a partir de los demás eslabones legales, desde la jurisprudencia, las costumbres, la equidad, etc. Por lo tanto, se tendrán que observar los dogmas que contemplan nuestras garantías, conteniendo los revestimientos de substanciación, forma y fondo, ya sea por su legalidad o por el alcance jurídico que deberán contener esas normas, para con esto llegar a un Estado de Derecho, 100 % práctico, no teórico, que dará por resultado, un Estado Nacional que albergará individuos y entes jurídicos con seguridad jurídica, un Estado de Derecho real.

Por lo que concierne a los aspectos propuestos, también existe el gran problema de la forma de actuar de los individuos encargados de aplicarlos, por la simple razón de que son humanos; éstos al tener la representación del erario en sus manos, muchas veces no poseen la suficiente capacidad, que desde tiempos inmemorables, se tiene en México, dando como resultado una ineficiencia en la actuación administrativa.

En nuestro sistema tributario, es muy difícil tener certeza jurídica, ya que nuestras leyes sí son acertadas dentro del marco del Derecho, pero el problema real se aplica directamente en esos entes subordinados del Estado que se encargan de administrar. Encontramos entonces, que en primer lugar, devienen de un órgano legislativo, después pasan al ente administrativo capaz y facultado para ver por los negocios del Estado.

El Derecho Administrativo marca la pauta clara, de que deberá ser el mismo Estado el encargado de vigilar que se cumpla con la garantía de legalidad y seguridad jurídica; razón por demás, de que el administrador deberá estar sujeto a lo que el pueblo le haya conferido, teniendo en consecuencia que su capacidad es estricta, de apego a la ley y de total subordinación hacia el interés general, entonces su entorno de actuación estará para los fines del Estado, no sobre los fines de él, así como será la regulación, la total voluntad humana, quién regirá y plasmará el fin a través del Derecho.

En si al crear esa imposición de obligaciones y Derechos, también el Estado dispondrá de los medios legales y los elementos, para ejercer la coacción de ellos, entonces, el órgano administrador, al tener esa potestad administrativa, debe por fuerza someterse a los principios y ordenamientos jurídicos que el mismo Estado dicta, y se ajustará de manera plena a los ordenamientos legales vigentes, y serán los que regulen para el tiempo y espacio, por lo que su transgresión indebida de aplicación de los mismos, provocará el rompimiento de la esfera del Derecho, saliendo del marco de legalidad y pudiendo el gobernado realizar los actos prudentes para su impugnación.

En el Estado Nacional Mexicano, se concentra su organización, en tres órganos, Legislativo, Ejecutivo y Judicial, cada uno con jurisdicción hasta el límite de su competencia, por lo que tenemos en el artículo 39 de la máxima ley, la garantía política de la soberanía radicada en el pueblo, y que a la letra dice: "La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable Derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno".⁵ Entonces encontramos varios puntos clave:

⁵ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Art. 39*

- El pueblo es el único que puede autodeterminarse, y por ende el que tiene, el que posee la facultad de hacerlo;

- Absolutamente todo poder de carácter público, se instaura y dimana del pueblo;

- Los gobernados en cualquier momento pueden alterar, modificar, cambiar, detener, revocar su forma de gobierno, la substanciación del mismo.

- Entonces, cuando el gobierno, el ente encargado de la administración, o sus órganos estén muriendo, agonizando, ya no pueden ni van a responder; el Gobernado, el pueblo, los administrados, tienen la plena facultad como expectativa de Derecho, de cambiar, de realizar el cambio, solamente en ellos radica la potestad jurídica de llevarlo adelante.

El artículo 40 constitucional tiene una vinculación directa con el 39, ya que dispone la voluntad del pueblo mexicano para constituirse con los elementos de: república, representatividad, democracia y federación. Y además con una composición pluricultural y de estados libres y soberanos, con la unión en federación.

Con fundamento en lo anterior, se tiene que aterrizar en la justicia, en su verdadera y real aplicación. Ya que aun el supremo órgano encargado de la impartición de justicia en México, ha dicho que se es necesario contar con un poder de aplicación de justicia, hablando de cualquier materia, en forma eficaz y eficiente, ya que la justicia es el fin último del Estado.

Por lo tanto los órganos jurisdiccionales deben aplicar la justicia, el resultando, según los ordenamientos, sobre la base del índice jurídico de cualquier Estado; surgiendo para el caso en cuestión, las principales impugnaciones administrativas, donde del gran total de ellas, derivan las variaciones de criterios, para elevarse y someterse a la competencia de los tribunales correspondientes; en nuestro supuesto serán ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los cuales, deberán, en todo momento, procurar, administrar, fundar y motivar su sentencia conforme a la justicia plasmada en los lineamientos legales.

Según lo anterior, encontramos que el principio de legalidad se constituye por la estructura constitucional que existe en un Estado de Derecho, que nace y emana de ella; así las leyes, como tales, deberán apegarse a los parámetros que las mismas marquen y tutelen para las promociones, tanto de carácter contencioso como administrativo, que los particulares tengan o sostengan ante las autoridades.

El principio de legalidad establece que las contribuciones deben estar contenidas en ley, lo que en la materia han enunciado mediante un aforismo adoptado por analogía del Derecho Penal: *nullum tributum sine lege*, que significa que no hay tributo sin ley. Es decir, que es la ley la única que puede establecer las contribuciones, con lo que se da vida a la idea de certeza en el tributo, ya que sin ley no hay obligación de contribuir al gasto público.

En el artículo 5 de el Código Fiscal de la Federación se establece que:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho fiscal.

La legalidad tributaria es una garantía esencial, según la cual no solo se requiere que todo gravamen sea sancionado por una ley material y formalmente entendida, que emane del Poder Legislativo y conforme al procedimiento que la propia Constitución contempla para su formulación, sino que es preciso que se ostenten con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que, de esta manera, el gobernado tenga certeza jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir al gasto público.

Este principio se basa en la necesidad de proteger la propiedad de los contribuyentes, ya que las cargas impositivas significan restricciones a la misma, y afectan el patrimonio de los particulares a favor del Estado, y ello no es legítimo si no

se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular. De esta manera, el alcance y fundamento del principio de legalidad tributaria da vida plena a la seguridad jurídica en materia tributaria y constituye un límite constitucional para la acción de la administración tributaria.

Es evidente que este principio protege al gobernado de abusos de la autoridad administrativa, al determinar la obligación de que todo tributo (en sus elementos esenciales) se encuentre establecido por una ley, la cual, a su vez, debe ser expedida conforme los procedimientos de formación de leyes contenidos por la propia Constitución.

Con ello, se asegura de que sea el Poder Legislativo el que, plasmando los anhelos de la población en las leyes, decida qué cargas tributarias se impondrán, incluyendo, en este concepto, los elementos esenciales y sanciones.

El Artículo 31 fracción IV, de nuestra Constitución Política, establece que los mexicanos contribuirán al gasto público de la Federación, Distrito Federal, los estados y los municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

Los órganos administrativos tienen la potestad jurídica para aplicar, dentro de la esfera misma que les corresponde, facultades suficientes para determinar irregularidades u omisiones de las obligaciones de ley respecto del deber de los particulares para con el Estado, y que éstas deben ser *ex aequo et bono*; significa que además de ser dentro del marco de legalidad, deberán cumplimentar la equidad y proporcionalidad, principios rectores de los tributos.

Los particulares tienen la obligación de cumplir con las cargas fiscales o parafiscales, de manera autónoma sin coercibilidad, de manera espontánea, teniendo como consecuencia jurídica, que si ese acto del gobernado no se hizo en el tiempo y en la forma prevista por ley, o se realizó fuera de los parámetros de ley, la

autoridad podrá determinar dicha omisión, obteniendo una sanción correctiva, derivada de su incumplimiento en tiempo y forma; así el Estado, con esa potestad sancionadora podrá efectuar el acto de coerción sin necesidad de llegar a las autoridades jurisdiccionales.

Las siguientes tesis, referentes a la legalidad tributaria, nos indican la importancia de esta garantía:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.- Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el Artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precitado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.⁶

⁶ Apéndice. Semanario Judicial. Novena Época. Tomo VI. Noviembre 1997. Pleno. p. 78.

DERECHOS. PARA QUE CUMPLAN CON EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA BASTA CON QUE SUS ELEMENTOS ESENCIALES SE CONSIGNEN EXPRESAMENTE EN UNA LEY, AUN CUANDO ESTA SEA LA DE INGRESOS. Si el principio de legalidad tributaria consiste en que los elementos esenciales de un tributo se consignan expresamente en una ley, se respeta tal principio cuando los elementos esenciales de algún Derecho se consignan en la Ley de Ingresos respectiva, pues el principio de legalidad no exige que tales elementos se consignan en una determinada ley, sino sólo que se establezcan en ley.⁷

Respecto a la legalidad de los impuestos, el máximo órgano judicial ha interpretado al respecto lo siguiente:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.- El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.⁸

El principio de legalidad que se analiza, establece que para la existencia jurídica de cualquier contribución, se requiere que se encuentre prevista en la ley (*nullum tributum sine lege* = no hay tributo sin ley). A través de este principio se pretende garantizar certidumbre a los contribuyentes frente a la actuación de la Administración Pública, ya que limita el cobro de las contribuciones a las previstas en

⁷ Apéndice. Semanario Judicial. Novena Época. Tomo I. Junio 1995. Pleno. p. 37.

⁸ Apéndice. Semanario Judicial. Séptima Época. Volúmen 91-96. Primera parte. Pleno. p. 173.

ley; misma en la que deben precisarse las características y elementos necesarios del impuesto.

Los criterios de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, establecen que tanto el impuesto como el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, deben señalarse en ley. Se discute al respecto, si solo en leyes emanadas del legislativo se deben establecer dichos elementos, a fin de que se considere cumplimentado el principio de legalidad; y el razonamiento y conclusión es que sí, ya que el reglamento no es ley, la pormenoriza.

CAPÍTULO II

ANTECEDENTES DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

Creo necesario y elemental, tratar en este trabajo los antecedentes de dicho tribunal, ya que en este órgano se desarrolla la llamada justicia administrativa, y por ende el procedimiento o Juicio Contencioso Administrativo, en el cuál es el mismo Tribunal ante el que se impugnan las causales de ilegalidad, y la que resuelve el fondo del asunto.

1- LEY PARA EL ARREGLO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL 25 DE MAYO DE 1853.

Este ordenamiento legal fue, quizá, el más importante del siglo XIX en lo concerniente a esta materia, expedido cuando Don Teodosio Lares, influenciado por la doctrina y legislación francesa, y en especial el Tribunal conocido como Consejo de Estado, formuló un proyecto de ley aprobado por el Congreso de la Unión el 25 de mayo de 1853, y conocido como la Ley Lares.

En esta ley, se estableció que no debía corresponder a la autoridad judicial el conocimiento de las cuestiones administrativas, las cuales las enumeraba la propia ley. Dicha Ley provocó escándalo en los medios jurídicos nacionales de esa época; y cuando fue impugnada ante la justicia federal se declaró inconstitucional, en virtud de la tesis de Ignacio I. Vallarta, Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Las tesis que se formularon, así como los juristas que las sostenían se mencionan a continuación.

La tesis a favor de esta ley, es la de don Teodosio Lares, la cual establece él que los tribunales administrativos son incompatibles con la división de poderes; pero

no se opone a la jurisdicción contenciosa administrativa, que debe dejarse en las manos de los agentes (no de tribunales) del Poder Ejecutivo.⁹

Su fundamento lo instituye al decir que es imposible que la Administración exista sin la facultad o el poder de juzgar lo contencioso administrativo, es decir, sus propios actos, porque conocer y decidir acerca de los actos de administración es administrar, y la facultad de administrar es propia del Poder Ejecutivo, y éste no puede ejercerse por el Poder Judicial. Concluye su tesis al decretar que los Tribunales Judiciales no deben intervenir en los actos administrativos, porque entonces ellos estarían administrando; y por lo tanto, el juicio de lo contencioso administrativo debe pertenecer a la jurisdicción administrativa.

Entre las teorías en contra del Contencioso Administrativo están las de los juristas Jacinto Pallares, y la del Ministro Ignacio Vallarta, que a continuación exponemos.

Jacinto Pallares, sostenía que los límites de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial están perfectamente delineados, que es casi imposible que surja algún conflicto de competencia entre ellos. Continúa diciendo, que el objeto del Poder Ejecutivo es la ejecución de las leyes sin que se presente algún caso dudoso, sea de hecho o de Derecho, que dé lugar a una discusión para la aplicación de la ley; que no existe ni debe existir en un gobierno como el nuestro, algún caso en el cual el particular no pueda impugnar ante el Poder Judicial; y que por lo tanto, al estar perfectamente delimitadas las facultades que hay entre el Poder Judicial y los demás poderes, no hay por qué confundirse, y no hay lugar al Juicio Contencioso Administrativo.¹⁰

A su vez, el jurista Ignacio Vallarta, Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo la inconstitucionalidad de la Ley Lares, porque consideraba

⁹ GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, Alfonso. *La Justicia Tributaria en México*. Jus, México, 1992, p.199.

¹⁰ *Ibid*, p.198.

que contravenía la división de poderes establecida en la Constitución Mexicana al prohibir que se reúnan dos o mas poderes en una sólo persona; ya que la existencia de un Tribunal Administrativo implicaba la reunión de dos poderes, en una sola persona: el Ejecutivo y el Judicial, en materia Contenciosa Administrativa, en el Presidente de la República Mexicana.

Habiendo expuesto las tesis a favor y en contra de la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo, es procedente señalar su contenido de manera somera. Dicha ley, para la jurisdicción contenciosa creaba una sección especial, dentro del Consejo de Estado, que estaba integrada por cinco abogados los cuáles eran nombrados por el Presidente de la República.

He aquí a grandes rasgos lo que se estipulaba en la Ley sobre materia Contenciosa:

- Cuestiones entre el erario y sus administradores, y las de éstos entre sí cuando en ellas se interese el fisco.
- Lo relativo a la contabilidad de las oficinas.
- Sobre la recaudación, pago y liquidación de las contribuciones y cuota impuesta a los contribuyentes.
- Relaciones con el reconocimiento, liquidación y pago de la deuda pública, sus réditos, intereses e indemnizaciones por daños y perjuicios.
- Asignación, liquidación y pago de sueldos, pensiones, jubilaciones y retiros; liquidación y pago de sumas debidas por obras públicas, indemnizaciones, daños y perjuicios ocasionados por ellas, o sobre concesiones de pensiones civiles y militares establecidas por la ley.

La institución más novedosa que también incluyó dicha ley, fue el establecimiento de un trámite previo al juicio. En su reglamento, se estipulaba que con la demanda se acompañaría una "memoria", en la que se expondría con claridad y sencillez los hechos y fundamentos legales de la instancia; se fijaría en conclusiones precisas, el objeto de la reclamación; y se enunciarían las piezas que se presentarían en apoyo a la demanda.

La Memoria permitía un avenimiento o solución del caso antes del juicio. Si no había arreglo dentro del plazo de un mes, se tendría por agotado el trámite; se daba curso a la demanda; se corría traslado al procurador general encargado de la defensa de la Administración; se recibían las pruebas y alegatos de las partes, y se pronunciaba sentencia.

Los recursos que se podían interponer en contra de la sentencia eran el de aclaración y el de nulidad. El primero de ellos procedía cuando la resolución era contradictoria, ambigua o confusa; el segundo, el de nulidad, procedía en los casos de falta de emplazamiento, o de oportunidad para ser oído, o por falta de citación para prueba o para sentencia.

2-. LEY DE LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN DEL 10 DE FEBRERO DE 1927.

Tiempo después de que fue declarada inconstitucional la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo, la llamada Justicia Administrativa en México, se impartía por los Tribunales de la Federación, ya que de acuerdo con el artículo 97, en su fracción primera, de la Constitución Federal de 1857, les permitía conocer de las controversias que se originaban sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales.

Debido a lo anterior, se aplicaba la Justicia Administrativa mediante los Códigos de Procedimientos Federales de 1897 y de 1908, al regular procedimientos

en los juicios instaurados por los particulares contra las autoridades administrativas en materia federal en casos como, nacionalidad, patentes y expropiación.

Fue hasta el 10 de febrero de 1927, cuando se promulgó la Ley de la Tesorería de la Federación, que en su capítulo quinto, estipulaba un juicio de oposición en contra de reclamaciones fiscales, de que la autoridad competente era el Juzgado de Distrito de la jurisdicción del gobernado o particular.

Dicho medio de impugnación se presentaba dentro de los 30 días siguientes al otorgamiento del interés fiscal y de los gastos de ejecución. Habiendo transcurrido el término anterior y si el particular no formulaba demanda alguna, se tenía por consentida la resolución administrativa; la oficina ex actora de Hacienda continuaba con el procedimiento de ejecución, si el Juzgado de Distrito no recibía algún aviso en el que le informara que no había interpuesto el medio de impugnación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró este medio de impugnación como una forma ordinaria de defensa, pues declaraba improcedente el Juicio de Amparo si el afectado no agotaba el juicio de oposición ante el Juzgado de Distrito. Pero, tiempo después, se observó que no era lo más conveniente resolver el conflicto entre el fisco y el causante, porque era un juicio deficiente, y por ende muy largo, y el promovente perdía interés en él al otorgar la garantía del interés fiscal; esto detenía a las autoridades encargadas del cobro, y por falta de promoción el juicio se alargaba y no había soluciones prácticas ni rápidas.¹¹

3-. LEY DE JUSTICIA FISCAL DEL 27 DE AGOSTO DE 1936.

El 30 de diciembre de 1935, el Congreso de la Unión concedió al Presidente de la República, en aquel entonces el Gral. Lázaro Cárdenas, facultades extraordinarias para la organización de los servicios públicos hacendarios; éste,

¹¹ TREVINO GARZA, Adolfo. *Tratado de Derecho Contencioso Administrativo*. Porrúa, 2a Ed., México 1998, p. 15.

ejerciéndole tales facultades emitió, con fecha 27 de agosto de 1937, la Ley de Justicia Fiscal de 1936, que entró en vigor el 1º de enero de 1937.

Este ordenamiento, por primera vez en México, pretendía regular las controversias suscitadas con motivo de las resoluciones emitidas por las autoridades dependientes del Poder Ejecutivo Federal en materia fiscal, a través de un organismo jurisdiccional especializado, independiente, tanto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como de cualquier otra autoridad administrativa.

Dicho organismo, por disposición expresa del artículo 1º de la señalada Ley, fue denominado Tribunal Fiscal de la Federación.

El Tribunal Fiscal de la Federación, a su nacimiento absorbió la competencia que hasta esa fecha habían tenido diversos organismos de carácter fiscal, tales como: “el Jurado de Infracciones Fiscales y la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta, organismos que quedaron suprimidos al entrar en funciones el nuevo órgano jurisdiccional.”¹²

Igualmente se derogaron los preceptos de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación y del Código Federal de Procedimientos Civiles que establecían y regulaban un juicio sumario de oposición en materia fiscal que se sustanciaba ante los tribunales Federales; lo anterior, basándose en el artículo 5º transitorio de la Ley de Justicia Fiscal.

En esta ley se estipulaba que el Tribunal Fiscal de la Federación resolvería mediante una jurisdicción delegada, debido a que las sentencias que dictaba eran en nombre del Poder Ejecutivo, esto dio origen a muchas controversias, pues afirmaban que la existencia de dicho Tribunal se confrontaba con las ideas de varios juristas

¹² *Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años al servicio de México.* Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo II, México, 1982, p.165.

como la del Ministro Vallarta, y de diversos criterios establecidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El maestro Antonio Carrillo Flores estableció que:

Permitir que la administración a través de un órgano autónomo, no subordinado jerárquicamente al Presidente de la República o al Secretario de Hacienda, tuviese la oportunidad de corregir sus propios errores a través de un procedimiento cuyos resultados el particular aún podía impugnar a través del Juicio de Amparo, fue una solución que hoy puede ya calificarse como certera, pero suprimir la intervención de la justicia federal en materia fiscal, a través de un juicio que por casi un siglo había existido en nuestras leyes, parecía, y era, un paso muy audaz en 1935.¹³

El Tribunal Fiscal de la Federación inicialmente tenía competencia exclusiva sobre la materia tributaria, y después de las diversas reformas a dicha ley, se fueron ampliando sus facultades y competencia para tener acceso a las controversias de naturaleza administrativa.

El Tribunal Fiscal de la Federación al momento de su creación, tuvo las siguientes características:

- 1-. Era un organismo que formalmente pertenecía al Poder Ejecutivo, aunque materialmente su actuación fuese jurisdiccional.
- 2-. Por disposición expresa de la Ley de Justicia Fiscal, era un órgano independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier autoridad administrativa.
- 3-. Era un Organismo Jurisdiccional de Justicia delegada, en virtud de que emitía sus fallos en representación del Ejecutivo de la Unión.
- 4-. Era un Organismo Colegiado, en virtud de que sus resoluciones eran emitidas por la mayoría de los Magistrados integrantes de cada Sala, y en lo que toca a las resoluciones de pleno, por mayoría de los Magistrados presentes en las sesiones plenarios.
- 5-. Era un Organismo eminentemente Fiscal, toda vez que la competencia original de ese Tribunal se circunscribió a la materia Fiscal.
- 6-. Era un Tribunal de simple anulación, toda vez que sus resoluciones eran meramente declarativas por no tener el Tribunal atribuciones para hacer cumplir sus fallos.¹⁴

El Tribunal Fiscal de la Federación fue inicialmente integrado sobre la base de cinco Salas Colegiadas, compuestas por tres Magistrados cada una y con jurisdicción en toda la República en el ámbito federal. Cada Sala era autónoma en

¹³ Vid MARGAIN MANAUTOU. *De lo Contencioso Administrativo. De Anulación o de Ilegitimidad*. 9a ed., Porrúa, México, 2000 p.66 Apud CARRILLO FLORES, Antonio. *El Tribunal Fiscal de la Federación. Un Testimonio*. Porrúa 1966, p. 9.

¹⁴ *Op. Cit.* Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo II, México, 1982, p.166.

sus decisiones respecto de las otras y cada una de ellas debería nombrar un Presidente que duraba en el cargo un año, pudiendo ser reelecto.

Igualmente existía un Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación que era designado por el Pleno del propio Tribunal, el que se encontraba integrado por la totalidad de los Magistrados que componían las cinco Salas. Este Presidente, al igual que el los de las Salas, duraba en su cargo un año y podía ser reelecto.

4-. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1938.

La Ley de Justicia Fiscal tuvo una vida muy efímera, pues habiendo entrado en vigor el 1º de enero de 1937, fue derogada por el Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938, al entrar éste en vigor el 1º de enero de 1939.

A pesar del corto tiempo de su vigencia la influencia de dicha Ley fue trascendente, ya que logró su objetivo: la creación del primer organismo jurisdiccional en el ámbito del Derecho administrativo en México.

El Código Fiscal de 1938 trajo consigo enormes avances en materia tributaria, ya que fue el primer intento concreto de una regulación legal total de la actuación de la Administración Pública en materia fiscal. Su objetivo, a diferencia de la Ley de Justicia Fiscal, no solo se limitaba al Tribunal Fiscal de la Federación, sino que abarcó también a la Administración Pública vista desde un ángulo meramente tributario. Así, por primera vez se estableció una sólida base jurídica a la incipiente rama del Derecho Fiscal.

Este primer Código Fiscal definió lo que debía entenderse por impuestos, Derechos, productos y aprovechamientos; reglamentó detalladamente la relación tributaria originada por la actividad hacendaria encaminada a la obtención de dichos tributos. De esta manera se completó la legislación fiscal al reglamentar no solamente el aspecto contencioso, sino también la fase oficiosa fiscal.

Para lograr lo anterior, este Código se dividió en siete capítulos, que, a excepción del título cuarto que reglamentaba la fase contenciosa del procedimiento tributario, regulaban la actividad hacendaria en función de su relación tributaria con los causantes.

En lo concerniente al Tribunal Fiscal de la Federación, esta Ley conservó fundamentalmente la naturaleza del Tribunal como un órgano formalmente dependiente del Poder Ejecutivo, aunque independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad administrativa en cuanto a su actuación jurisdiccional.

La competencia del Tribunal se mantuvo en términos generales bajo los lineamientos de la Ley de Justicia Fiscal, remarcándose únicamente el principio de definitividad que debían tener los actos y resoluciones de autoridad combatidos ante el propio Tribunal.

Otra de las grandes innovaciones que efectuó el Código Fiscal de 1938 fue la de distinguir, dentro del procedimiento administrativo de ejecución impugnado ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la extinción del crédito por alguna causa como el cobro ó la compensación; la extinción de dicho crédito por la inactividad hacendaria (prescripción), fue regulada en el artículo 55 de dicha Ley, como una excepción extintiva de la acción fiscal que debía oponerse por el afectado ante la Procuraduría Fiscal y no ante el Tribunal Fiscal.

5-. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1966.

Este Código Fiscal, no comenzó su vigencia hasta el 1 de abril de 1967; surgió a través de las recomendaciones que formuló la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo en materia tributaria, que tenían como objetivo lograr que los países latinoamericanos establecieran una óptima legislación tributaria, y así pudieran obtener más recursos por medio de una eficiente

tributación de los gobernados, para un mejor desenvolvimiento en su progreso económico. La Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, solicitaron a un grupo de destacados juristas sudamericanos la elaboración de un Código Tributario, del cuál, en México, nuestros legisladores lo tomaron como base para el Código Fiscal de la Federación de 1966.

El Código Fiscal de la Federación de 1938 estuvo en vigor hasta el último día del mes de marzo de 1967, ya que a partir del 1º de abril de ese año, entraron en vigor dos nuevos ordenamientos legales: el Código Fiscal de la Federación del 29 de diciembre de 1966, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967; y la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 24 de diciembre de 1966. Con la aparición de estos dos nuevos ordenamientos legales, el Tribunal Fiscal experimentó numerosas e importantes modificaciones.

Respecto a su aspecto formal, dentro de la nueva Ley Orgánica quedaron incluidos todos los aspectos competenciales del Tribunal Fiscal, así como los correspondientes a la estructura jurídica y administrativa interna, quedando reservado para el Código Fiscal exclusivamente, el aspecto procedimental del Juicio de Nulidad. Sin embargo, la estructura formal del Tribunal siguió en pie, conservando en esencia, el esquema creado por la Ley de Justicia Fiscal y por el mismo Código de 1938.

El aspecto más importante introducido por el nuevo Código fue el señalamiento de las causales de improcedencia y de sobreseimiento; éstas, al ser establecidas en forma clara y precisa, fijaron los requisitos, tanto sustantivos como procedimentales, requeridos para que la acción de nulidad ejercida resultara idónea ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Aunque todos los principios en que se basaban las causales de improcedencia se encontraban ya contenidos en las anteriores legislaciones fiscales, no fue hasta este nuevo Código cuando se precisaron en forma clara y precisa, lográndose con ello la mejor comprensión de la naturaleza del Juicio de Nulidad y del propio Tribunal Fiscal.

Por su parte, la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación se inicia con un reconocimiento expreso, a través de su artículo 2º , de la nueva naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación, al calificarlo como un Tribunal “administrativo dotado de plena autonomía”. Esta declaración era una demostración palpable del gran desarrollo alcanzado por el Tribunal Fiscal. A través de la nueva Ley, se formalizaban dos características sustantivas de esa dependencia que la tornaba verdaderamente en una nueva y moderna institución jurisdiccional. La primer característica, legalizaba lo que tácitamente se le había otorgado desde hace tiempo, al concederle expresamente a este organismo diversos ámbitos de competencia de la esfera administrativa, rebasando con ello el área fiscal.

La segunda característica era el reconocimiento pleno de la autonomía de este organismo jurisdiccional, suprimiéndose, por vez primera, la declaración que se hacía a su entorno, en el sentido de que el Tribunal dictaba sus resoluciones en representación del Poder Ejecutivo Federal. Por vez primera en la historia del Derecho Administrativo mexicano, se desprendía del Poder Ejecutivo de donde se había engendrado y creado, para adquirir plena autonomía en su desarrollo. Con ello quedaba en el pasado, y como historia, la época en la que el Tribunal se erigiera como Tribunal jurisdiccional de justicia delegada y limitado exclusivamente al ámbito fiscal.

Cabe mencionar, que el Tribunal Fiscal de la Federación no llegó, con estas declaraciones, a formar parte del Poder Judicial, sino que sólo adquirió la independencia jurídica del Poder Ejecutivo, necesaria para integrar un área jurisdiccional autónoma tanto del Poder Judicial como del propio Poder Ejecutivo.

Con lo anterior, el desarrollo de la justicia administrativa mexicana adquirió un desarrollo similar al de la justicia administrativa francesa, la cual, desprendiéndose del seno del Poder Ejecutivo en el cual se originara, ha alcanzado merced a un desarrollo propio, la independencia de este poder, constituyendo una segunda esfera jurisdiccional, en un plano de igualdad con los Tribunales Judiciales o del Derecho común, con los cuales sólo se diferencia en razón de la materia y especialización alcanzada por cada una de estas dos entidades jurisdiccionales.¹⁵

¹⁵ *op. Cit.* Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo II, México, 1982, p.185.

6-. LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1977.

La entrada en vigor de la Ley Orgánica del 30 de diciembre de 1977, derogó la anterior Ley del 24 de diciembre de 1966, cambiando substancialmente la estructura que el Tribunal Fiscal de la Federación había tenido desde su creación. Conforme a esta nueva Ley Orgánica, se organizaba al Tribunal dividiéndolo en dos organismos diferentes: las Salas Regionales y la Sala Superior.

Por lo que toca a la Sala Superior, a este organismo le fue delegada la facultad plenaria ejercida anteriormente por todos los Magistrados integrantes de las Salas. Dicha Sala se componía de nueve Magistrados, los cuales actuaban de forma colegiada, requiriéndose seis de ellos para que existiera el *quorum* legal necesario a fin de llevar a cabo sus sesiones.

La Sala Superior tenía como atribuciones jurídicas fundamentales: la de resolver los recursos de revisión, queja y contradicción de sentencias, interpuestas en contra de las resoluciones emitidas por las Salas Regionales. También debía fijar la jurisprudencia del Tribunal; conocer de las excitativas de justicia en las causas que señalaba la ley, calificar las recusaciones, excusas e impedimentos de los Magistrados; resolver los conflictos de competencia que se originaban entre las Salas Regionales y establecer las reglas para la distribución de los asuntos, cuando hubiere más de una Sala Regional en una circunscripción territorial determinada.

En lo que atañe a las Salas que conforme a la anterior Ley integraban el Tribunal Fiscal, éstas a su vez sufrieron un cambio, en razón del territorio, con lo cual se dividió el territorio nacional en once regiones

7.- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1981.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día 31 de diciembre de 1981, y que entró en vigor el 1º de septiembre de 1982, pero por diversos problemas que surgieron a causa de la crisis económica por la cual atravesaba el país en esos días, el Congreso de la Unión ordenó que no entrará en vigor hasta el 1º de abril de 1983, pero a su vez, por varias reformas que se hicieron en el mes de diciembre de 1982, en su articulado transitorio se dispuso que entraría en vigencia el día 1º de enero de 1983, excepto lo relativo a el procedimiento contencioso, que no entró en vigor hasta el 1º de abril de 1983.

Entre las modificaciones que sufrió, surgieron varias novedades, que se resumen en las siguientes:

- a)-. El concepto de tasa o Derechos se circunscribió para la explotación de bienes o prestación de servicios sobre los cuales el Estado ejerce un poder de monopolio.
- b)-. Se reconoce, por primera vez, la existencia de la contribución especial a través de las aportaciones de seguridad social y por reformas posteriores de la contribución de mejoras, pero restringida a obras hidráulicas.
- c)-. Se centraliza todo lo concerniente a los recursos administrativos.
- d)-. Se acogen las multas fijas para determinadas infracciones, especialmente para sancionar las omisiones de contribuciones.
- e)-. Se regulan por separado todo lo relativo a los Derechos y obligaciones de los contribuyentes, de las facultades de las autoridades fiscales.
- f)-. Se elimina el uso de la palabra causante y en su lugar se adopta, correctamente, el término de contribuyente.
- g)-. A partir de 1990 solo se prevé el recurso de revisión que las autoridades demandadas pueden hacer valer contra las sentencias emitidas en su contra por las Salas Regionales y Sala Superior del Tribunal.¹⁶

A partir de su vigencia, este Código Fiscal de la Federación ha sufrido innumerables reformas, en las cuales se han ampliado las facultades a favor del Ejecutivo Federal, y por ende, para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

¹⁶MARGAIN MANAUTOU. *Op. Cit.* p.68.

CAPÍTULO III

DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN MATERIA FISCAL FEDERAL.

Habiendo analizado en el capítulo primero que en todo Estado de Derecho debe de haber un debido proceso legal para garantizar la impartición de la justicia, es menester en este capítulo hacer un breve análisis de los distintos medios de defensa o de impugnación con los que cuenta el gobernado en materia fiscal federal.

Una de las funciones del Estado es la tarea administrativa que está encomendada al Poder Ejecutivo, misma que se realiza a través de un procedimiento administrativo. Por lo tanto, las facultades de las autoridades, así como los procedimientos que se regulan en materia fiscal federal, deben estar apegadas a Derecho, es decir, que reúnan las formalidades y requisitos que la ley señala, sin contravenir los principios constitucionales tales como: las garantías de seguridad, certeza, legalidad e igualdad jurídica, inherentes al gobernado; pues de lo contrario se estaría violentando la integridad física, moral y legal del particular y por lo tanto, éste tendrá que hacer valer sus Derechos a través de los medios de defensa que la ley le confiere. En este capítulo se dará una breve reseña del recurso de revocación, Juicio de Nulidad o procedimiento contencioso-administrativo y del Juicio de Amparo conocido como Juicio de Garantías.

En algunas ocasiones, las actuaciones de la administración no se circunscriben a los mandatos legales o reglamentarios, y se debe a razones como interpretaciones incorrectas y arbitrariedad del servidor público en ejercicio de sus funciones. Esto conlleva a una violación en los Derechos de los contribuyentes o gobernados, razón por la cual se obligó al Poder Legislativo a incorporar sistemas de control de la legalidad de tales acciones, a fin de darle oportunidad al particular de protegerse y defenderse en contra de actos de la Administración Pública.

Estos procedimientos se proporcionan a los gobernados, así como también a la autoridad administrativa, con la oportunidad de subsanar las resoluciones contrarias al Derecho en aras de preservar el principio de legalidad que deben observar las autoridades.

Hay que entender por medio de defensa como la oportunidad que tiene el gobernado para hacer valer sus Derechos, ante la autoridad competente e imparcial, donde funde, motive y pruebe la razón de sus hechos, para así obtener una resolución de carácter judicial o administrativa apegada a Derecho. Para establecer de un modo más claro las diferencias entre los distintos recursos, es necesario hacer una clasificación:

- a) Por la generalidad o especificidad de los supuestos. Estos mismos se clasifican en: ordinarios, especiales y excepcionales. Los primeros se utilizan para combatir la generalidad de las resoluciones judiciales o administrativas. Los especiales impugnan determinadas resoluciones judiciales o administrativas, señaladas en concreto por la ley. Por último los excepcionales, son aquellos que sirven para atacar resoluciones judiciales o administrativas que han adquirido la autoridad de cosa juzgada.
- b) Por la identidad o diversidad del órgano responsable y el que resuelve la impugnación. Estos se clasifican en verticales o devolutivos; horizontales o no devolutivos. En los primeros cuando el tribunal que debe resolver la impugnación (al cual se le denomina *ad quem*) es diferente del juzgador que dictó la resolución combatida (al cual se le denomina juez *a quo*). En los horizontales conoce el mismo juzgador que dictó la resolución combatida, permitiendo al juez que pronunció dicha resolución, enmendar por sí mismo los errores que haya cometido.
- c) Por los poderes del tribunal. Se dividen en: de anulación, de sustitución y de control. El de anulación se presenta cuando el tribunal que conoce de la

impugnación puede decidir sólo sobre la nulidad o validez de la resolución o del procedimiento impugnados. El de sustitución se manifiesta cuando el tribunal *ad quem* se coloca en situación similar al del juez *a quo*, es decir, lo sustituye, por lo que puede confirmar, modificar o revocar la resolución. El de control es aquel que se limita a resolver sobre su aplicación, o sea, a decidir si dicha resolución debe o no aplicarse o si debe o no quedar subsistente.

Estas clasificaciones distinguen y sitúan los distintos tipos de recursos, tomando como base la manera como está estructurado nuestro sistema jurídico, los tipos de actos y situaciones que se combaten, así como también las jerarquías de los tribunales de nuestro Poder Judicial Federal y de los Tribunales Administrativos que dependen del Poder Ejecutivo.

1-. RECURSO DE REVOCACIÓN.

Es preciso definir antes lo que es un recurso; según el jurista Eduardo Pallares “ los recursos son medios de impugnación que otorga la Ley a las partes y a los terceros para que obtengan mediante ellos, la revocación o rescisión judicial de la sentencia o en general de una resolución judicial.”¹⁷

Otra definición que nos da el doctrinista Cipriano Gómez Lara, alude a lo siguiente: “El recurso técnicamente es un medio de impugnación intraprocesal, en el sentido de que vive y se dá dentro del seno mismo del proceso, ya sea como un re-exámen parcial de ciertas cuestiones o como una segunda etapa, o segunda instancia, del mismo proceso...”¹⁸

Establecido ya lo que es un recurso, el destacado jurista Andrés Serra Rojas establece que “el recurso administrativo de revocación es un medio ordinario de impugnación y directo de defensa legal que tienen los gobernados afectados, en

¹⁷ PALLARES, Eduardo. *Diccionario de Derecho Procesal Civil*. 4a ed., Porrúa, México, 1963, p. 639.

¹⁸ GÓMEZ LARA, Cipriano. *Teoría General del Proceso*. 8a ed., Harla, México, 1990, p. 388.

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.”¹⁹

Por su parte, Gabino Fraga manifiesta que “ La revocación es el retiro unilateral de un acto válido y eficaz, por un motivo superviniente.”²⁰

El doctrinista Antonio Carrillo Flores hace una diferenciación del recurso administrativo en un sentido estricto y de la llamada auto-tutela de la Administración Pública, la cuál deriva de la posibilidad de que la Administración pueda revocar, reformar, anular o suspender una decisión administrativa sin que estas medidas sean la consecuencia de un Derecho subjetivo, hecho valer por un particular frente a la administración. Aquí, el Estado obra preponderantemente por lo que él juzga un interés público y sólo en forma secundaria para salvaguardia de un interés particular.

De los conceptos anteriormente citados podemos establecer, que el recurso administrativo de revocación es un medio de defensa por medio del cual el gobernado puede revocar, reponer, modificar o confirmar, el acto de autoridad que considere ilegal, el cual se substancia ante la misma autoridad emisora del acto.

Como se señaló con antelación, el procedimiento administrativo de revocación es aquel que está referido a la defensa legal que el contribuyente puede hacer valer en contra de las resoluciones fiscales que afecten sus intereses, así como en contra de los procedimientos de comunicación de las mismas y el procedimiento de ejecución forzosa.

¹⁹ SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho Administrativo*. 19a ed., Porrúa, México, 1999, p. 727.

²⁰ FRAGA; Gabino. *Derecho Administrativo*. 37a ed., Porrúa, México, 1998, p. 304.

Derivado de los conceptos y argumentos anteriores, el recurso de revocación, es un medio de defensa que tienen los particulares para rebatir, ante la propia autoridad, los actos o resoluciones dictados por ella y que les provocan un perjuicio, ya sea por la aplicación indebida de la ley, la no aplicación, o bien por arbitrariedades del funcionario que la dictó. La finalidad que se busca por medio del recurso de revocación, es obtener la nulidad de la referida actuación o resolución, en forma parcial o total.

1.A-. NATURALEZA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN.

Por lo general, la mayoría de las autoridades administrativas cuentan con un medio de defensa de esta índole para revocar o modificar sus actos; por lo que respecta a la materia Fiscal Federal, éste se contempla en el Código Fiscal de la Federación vigente, que es optativo y se puede hacer valer o no antes del Juicio Contencioso Administrativo.

Para especificar la naturaleza del recurso administrativo de revocación, es necesario señalar que éste se observe desde dos puntos de vista: uno como prerrogativa de la autoridad y otro desde la perspectiva del particular, para hacer valer lo que a su Derecho convenga, es decir, un Derecho de instancia para el gobernado.

1.B-. ELEMENTOS ESENCIALES DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN

Gonzalo Armienta Hernández, clasifica los elementos esenciales del recurso administrativo de revocación así:

Una ley que establezca el recurso;

Un acto administrativo contra el que se promueve el recurso;

La Autoridad administrativa quien debe tramitarlo y resolverlo;

La afectación de un Derecho o un interés jurídico del recurrente; y,
La obligación de la autoridad de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.²¹

Dichos elementos, son indispensables para la existencia del recurso, así como para su tramitación y substanciación, es decir, son necesarios para darle trámite y seguimiento.

La tramitación y existencia de éste medio de defensa está sujeta a una serie de principios:

a)- De Legalidad.- Significa que además de procurar la protección de los intereses de los administrados, se pretende mantener el empleo de la legalidad y justicia en el funcionamiento de la administración.

b)- De Impulsión Oficiosa.- Este principio es aquel, con el que basta la presentación del escrito que contiene el recurso, y su tramitación seguirá sin necesidad de que el recurrente haga promociones o diligencias.

c)- De la Verdad Material.- Este indica que la autoridad debe tomar en cuenta todos los elementos posibles, no solo lo alegado por el particular, puesto que para resolver lo que legalmente proceda, debe allegarse de todos los elementos que considere necesarios con el fin de tomar una decisión justa.

d)- De Informalidad.- Conforme a este principio, se deben establecer el mínimo de requisitos para que el recurrente acredite los presupuestos de sus agravios y, en caso de alguna omisión, debe dársele la oportunidad para que aclare, corrija o complete el escrito en que interponga su recurso de revocación.²²

1.C-. EL RECURSO DE REVOCACIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El Código Fiscal de la Federación de 1967 regulaba cinco recursos, para hacer valer los Derechos del contribuyente: revocación, oposición al procedimiento ejecutivo, oposición a tercero, reclamación de preferencia y nulidad de notificaciones. El Código Fiscal de la Federación de 1981, que aún se encuentra en vigor, en principio redujo a tres los recursos administrativos: el de revocación, el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución (aquí se podía hacer valer el recurso de oposición de tercero y el de la reclamación de preferencia), y nulidad de

²¹ ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo. *Tratado Teórico.Práctico de los Recursos Administrativos*. 3a ed., Porrúa, México, 1996, p. 278.

²² Cfr. SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Medios de Defensa del Contribuyente*. Manual de Autoestudio del Participante, México, 2000. Sección 1.1.

notificaciones. Posteriormente sólo reguló el recurso de revocación y el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, conocido en el argot jurídico como el “*ropae*” . En la actualidad solo subsiste el recurso de revocación, lo cual facilita al contribuyente, ya que no hay confusión como antes sobre cuál era el medio idóneo de interposición, o el más adecuado, así en este recurso se engloban todos los anteriores.

En el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, se estipula que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se puede interponer el recurso de revocación. En el arábigo 117 del ordenamiento legal aludido, se establece que el recurso procede contra: las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que: determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos; nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley; dicten las autoridades aduaneras; y, cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal. También procede contra los actos de autoridades fiscales federales que: Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización que cobran las autoridades por cheques girados sin fondos por el contribuyente; se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no ha sido ajustado a la ley; y, afecten el interés jurídico de terceros en los en que no se esté conforme con el avalúo que servirá de base para la enajenación de inmuebles o negociaciones.

Así mismo, en los arábigos 120 y 121 del Código Fiscal de la Federación, se establece que el escrito de interposición del recurso se debe presentar ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos su notificación. Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta deberá remitirlo a la que sea competente. La interposición del recurso administrativo de revocación es optativo para el interesado,

antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. El escrito de interposición del recurso debe reunir los requisitos contenidos en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación y señalar además, la resolución o acto que se impugna, los agravios que se causen con la resolución o el acto impugnado, las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

El recurrente deberá acompañar con el escrito en que conste el recurso, según lo establecido por el numeral 123 del ordenamiento legal referido, lo siguiente: Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe en representación de otro o de personas morales en los términos del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación; el documento en el que se individualice el acto impugnado; la constancia de notificación de dicho acto (excepto cuando el recurrente niegue lisa y llanamente que no recibió tal constancia); las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, si es que hay. Se podrán aceptar copias fotostáticas simples cuando los documentos originales obren en poder del recurrente.

Respecto de la persona que impugna, puede interponer este recurso el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno siempre que se vea afectado por alguna resolución definitiva. También lo pueden interponer los sujetos pasivos por adeudo propio tanto como los sujetos pasivos por adeudo ajeno, cuando consideren que los créditos fiscales exigidos a través de dicho procedimiento se han extinguido por prescripción o caducidad. Los terceros que aleguen que los bienes sobre los que se haya trabado embargo sean de su propiedad, también están facultados. Y, por último, los terceros que aleguen ser acreedores del embargado y que los créditos a su favor tengan preferencia respecto de los créditos fiscales por los cuales se haya trabado embargo, pueden impugnar por medio del recurso administrativo de revocación.

El recurso de revocación no procede en los casos que a continuación se enlistan:

- La denominada justicia de ventanilla;
- En la reconsideración o revisión discrecional;

- En la condonación de multas.

Lo anterior, debido a que estas figuras no constituyen instancia y expresamente la ley las excluye como susceptibles de ser combatidas mediante el recurso administrativo de revocación.

Además de las anteriores, existe un artículo expreso, el artículo 124 del Código Fiscal Vigente, el cual establece los casos de improcedencia, siempre y cuando se haga valer contra actos administrativos que no afecten el interés jurídico del recurrente; se ataquen resoluciones dictadas en recurso administrativo o incumplimiento de éstas o de sentencias; hayan sido impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; hayan sido consentidas (entendiéndose por consentimiento el de aquellas contra las que no se promovió el recurso en el plazo señalado para tal efecto), si son conexas a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente; en caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno; si son revocados los actos por la autoridad; si fueron dictados por la autoridad administrativa en el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, cuando dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve el recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Procederá el sobreseimiento, estipulado en el numeral 124-A del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes casos: Cuando el recurrente se desista expresamente de su recurso; cuando durante el procedimiento sobrevenga alguna de las causales de improcedencia; cuando quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnadas en el expediente administrativo o; cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

En lo referente a el tiempo en el que debe hacerse valer este medio de defensa es de cuarenta y cinco días contados a partir de cuando surta efectos la

notificación de la resolución que se impugna. Las excepciones se encuentran en el artículo 127 del Código Fiscal de la Federación en donde señala que cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables (el patrimonio de familia, por ejemplo); de actos de imposible reparación material, o lo previsto por el artículo 129 (relativo a la impugnación de notificaciones), casos en los que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación del requerimiento de pago, o al día siguiente al de la diligencia de embargo. Si las violaciones tuvieran lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o si se tratare de venta de bienes fuera de subasta, el Recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

En el arábigo 129 del Código aludido, establece que cuando el recurrente manifieste que el acto que se impugna se notificó de manera irregular, dará a conocer la fecha en que fue de su conocimiento y expondrá, al mismo tiempo, los agravios que el mismo le ocasiona. La autoridad que conozca del recurso de revocación estudiará si en efecto se violó el procedimiento de notificación respectivo y, si así hubiere sido, tomará como fecha para precisar si el recurso que se interpone se promueve en tiempo, la fecha que el propio interesado haya manifestado; si expresa desconocer el acto que determina los créditos fiscales que se reclaman, la autoridad ejecutora deberá dar a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiere practicado, debiendo el contribuyente señalar en su escrito, domicilio para oír y recibir todo tipo de notificaciones y el nombre de la persona autorizada para tales efectos. La omisión de estos requisitos da lugar a que la autoridad competente notifique por estrados.

Si en efecto nunca se le dio a conocer al recurrente el acto, o fue ilegal, se tendrá como fecha de notificación aquella en que se le hizo entrega de él, y a partir

de dicha fecha correrá el plazo de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquel en que surtió efectos la notificación, para que se impugne el fondo del asunto. Si la notificación que se manifiesta desconocer sí se efectuó conforme a Derecho, se desechará por extemporáneo el escrito que contenga el recurso administrativo intentado.

En lo referente a las pruebas, cabe señalar que se admiten todo tipo de pruebas, con excepción de la presentación de testigos y la confesional a cargo de las autoridades mediante la absolución de posiciones. No se considera dentro de esta limitación la solicitud de informes a las autoridades fiscales, acerca de hechos que consten en los documentos o expedientes anexos a ellos.

Con referencia a la prueba pericial, es posible determinar que esta probanza tiene un especial interés, sea por el hecho de que dicho medio probatorio se presenta y desahoga al mismo tiempo en que se tramita el recurso, o bien, por la imposibilidad que existe de presentar por parte de la autoridad, un perito que pudiese desvirtuar la validez del dictamen pericial ofrecido por el recurrente. Por tal motivo, el peritaje puede ser un elemento de prueba crucial para lograr obtener una resolución favorable a los intereses del particular.

Durante el trámite del recurso de revocación se podrán ofrecer pruebas de tipo superveniente, siempre y cuando no se haya dictado la resolución correspondiente en dicho medio de impugnación administrativa.

Las reglas para la admisión, desahogo y valoración de las probanzas que ofrezca el recurrente serán las que establece el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 130 a 134.

Así mismo, como lo estipula el arábigo 131 del ordenamiento legal en comento, la autoridad dispone de tres meses para dictar la resolución y notificación al promovente, ya que en caso de no hacerlo, se presenta la figura de la negativa ficta

que es la confirmación tácita en éste caso; así transcurrido el plazo sin que el particular reciba la notificación de la resolución a su recurso, puede interponer el Juicio de Nulidad, o procedimiento contencioso administrativo, ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En cuanto a las posibilidades que existen de la resolución que se emita, de acuerdo con el numeral 133 del Código Fiscal vigente, son las siguientes:

-Desechar por improcedente, tenerlo por no presentado o , en su caso, sobreseerlo.

-Confirmar el acto impugnado.

- Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.

- Dejar sin efecto el acto de autoridad combatido.

- Modificar el acto recurrido o dictar uno nuevo que lo sustituya, siempre y cuando el recurso sea total o parcialmente resuelto a favor de quien promovió el referido medio de combate administrativo.

En dado caso que la resolución ordene realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, se debe cumplir en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que la resolución se encuentre firme. Cabe señalar que no se estipula ningún tipo de sanción si no se cumple con lo establecido anteriormente, y por lo tanto, se puede demandar su cumplimiento ante la Sala respectiva.

2-. DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (JUICIO DE NULIDAD).

La defensa de los contribuyentes frente a los actos que lesionen sus Derechos por parte de la Administración Tributaria, puede hacerse, como ya se vio, a través de los recursos administrativos que para tales efectos prevea la ley correspondiente, o en su caso, mediante el Juicio Contencioso Administrativo mejor conocido como Juicio de Nulidad. Solo en el caso de que la defensa no prospere a favor de los intereses del contribuyente, éste podrá interponer aún el Juicio de Amparo, como se verá más adelante.

2.A-. CONCEPTO DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Contencioso en su aspecto general significa contienda, litigio, pugna de intereses. Este juicio se sigue ante un juez competente sobre derechos o cosas que se disputan entre sí las partes en contienda. En específico, se refiere a la jurisdicción encargada de resolver las cuestiones litigiosas entre los particulares y la Administración Pública.

El procedimiento o Juicio Contencioso Administrativo tiene su origen en la controversia que se da entre el gobernado y la Administración Pública, que resuelve un órgano del Poder Ejecutivo, cuando se alegue que un acto o procedimiento administrativo no se ajustó a la ley. Cabe destacar, que dicho procedimiento no resuelve sobre la constitucionalidad de las leyes o actos administrativos, sino sobre la legalidad de los mismos.

También llamado Juicio de Nulidad, en virtud de que se interpone con la finalidad de declarar la nulidad del acto impugnado, sigue siendo un procedimiento que tiene una serie de pasos previstos en la ley, que unidos lógicamente entre sí, tienen como fin u objetivo resolver el litigio a través de una sentencia.

El procedimiento contencioso administrativo fiscal es la legítima controversia, por violaciones o desconocimiento de Derechos, entre los contribuyentes y la autoridad fiscal, ante las autoridades administrativas que resuelven conforme a Derecho.

Algunas características esenciales respecto de los juicios contenciosos en general, son las siguientes:

- Todo recurso o Juicio Contencioso se refiere a los tramitados ante una jurisdicción.
- Los medios que pueden ser invocados en apoyo de un juicio contencioso son exclusivamente jurídicos.
- Solo se puede invocar ante el juez argumentos de Derecho o de facto, susceptibles de tener un alcance jurídico.
- La resolución que decide sobre un recurso contencioso es un juicio.

2.B-. GENERALIDADES DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Todos los juicios, incluyendo el del tipo contencioso administrativo que establece el Código Fiscal de la Federación se realizan en dos etapas:

- La instructiva y
- La resolutive.

La primera etapa, la de instrucción, a su vez, se divide en tres fases: la postulativa, la probatoria, y la preconclusiva.

La fase postulativa comienza con la presentación de la demanda, en la cual, la parte actora expone sus pretensiones y la demandada, a su vez, plantea sus excepciones y defensas.

En la fase probatoria los gobernados, por sí mismos o a través de sus representantes legales, ofrecen sus pruebas, y enseguida, la Sala las admite y ordena su desahogo.

Por último, en la fase preconclusiva, las partes formulan sus alegatos.

La instrucción es una etapa del juicio, que consiste en el conjunto de actos de las partes, de los terceros y del tribunal, necesarios para que el expediente se encuentre listo para que se dicte sentencia. En esta etapa, el propósito es ilustrar al juzgador acerca de cuáles son los puntos controvertidos y las pruebas en que cada parte apoya sus pretensiones, a fin de obtener una resolución favorable a sus intereses.

Con el cierre de instrucción se inicia la segunda etapa, es decir, la resolutive, en la cual, la Sala dicta la sentencia respectiva, que según nuestra legislación es dentro de los sesenta días hábiles siguientes al cierre de la instrucción.

2.C.- NATURALEZA JURÍDICA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

La naturaleza jurídica del Juicio Contencioso Administrativo, es de carácter jurisdiccional, ya que por jurisdicción se entiende como la función encaminada a resolver controversias, estatuir o declarar el Derecho, por lo que el juicio en cuestión es materialmente jurisdiccional, y formalmente administrativo.

2.D.- EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Como en este apartado se pretende analizar cuestiones referentes al Juicio Contencioso Administrativo, regulado en nuestro Código Fiscal de la Federación vigente, es necesario que señalemos algunas de las características del mismo.

La autoridad competente para conocer del Juicio Contencioso Administrativo o Juicio de Nulidad, es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, órgano con funciones formalmente ejecutivas -debido a que forma parte del Poder Ejecutivo Federal- y materialmente jurisdiccionales pues, el contenido de sus resoluciones versa en la resolución de las controversias que se suscitan entre los particulares y las autoridades fiscales.

El ordenamiento legal que regula lo relativo a la integración y funcionamiento del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es su Ley Orgánica, según la cuál dicho Tribunal es de naturaleza administrativa, dotado de plena autonomía para emitir sus fallos e integrado por una Sala Superior y por Salas Regionales. La Sala Superior se compone de once magistrados, de entre los cuales se elige a un Presidente del Tribunal. Los magistrados que lo integren son nombrados por el Presidente de la República, con aprobación del Senado. Así mismo, la Sala Superior actuará en pleno y por secciones para el mejor desahogo de sus asuntos.

El pleno se compone de los magistrados de la Sala Superior y del Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, bastando la presencia de siete miembros para que pueda sesionar, y sus decisiones se tomarán por mayoría de votos de sus integrantes presentes.

Las secciones de la Sala Superior se componen por tres magistrados. Para que puedan sesionar será indispensable la presencia de todos sus integrantes, tomando sus decisiones por mayoría de votos.

El Juicio Contencioso Administrativo, puede iniciarse por demanda del contribuyente en contra del fisco, o viceversa. El primero de los supuestos es más frecuente, y se da en los casos en que el contribuyente considera excesiva la acción del fisco en perjuicio de sus Derechos; el segundo caso, según el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, se produce cuando la autoridad fiscal dicta una resolución de carácter individual favorable a un particular, pero que no se ajusta a

Derecho. El citado arábigo establece que dichas resoluciones solo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante juicio iniciado por las propias autoridades fiscales, también conocido como Juicio de Lesividad.

A grandes rasgos, el Juicio Contencioso Administrativo se constituye por la presentación de la demanda respectiva, su contestación, el agotamiento de incidentes previstos en el propio Código (de incompetencia en razón del territorio, de acumulación, de nulidad de notificaciones, etc.), las diligencias probatorias correspondientes hasta el cierre de la instancia, y la sentencia respectiva (en contra de la cual podrán promoverse el Juicio de Amparo por parte del particular, y el recurso de revisión por parte de la autoridad).

La Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa establece las resoluciones que serán materia de impugnación a través del Juicio Contencioso Administrativo.

Es importante mencionar que por resolución se entiende todo oficio de la autoridad que afecte los intereses jurídicos del contribuyente.

Por otro lado, se entiende por resoluciones definitivas aquellos oficios, resoluciones u omisiones de la autoridad que afecten la esfera jurídica del contribuyente, que no admitan recurso administrativo o cuya interposición del recurso sea optativa.

Según lo establecido por el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal en comento, éste conocerá de los juicios que se promueven contra las resoluciones definitivas que a continuación se indican:

- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos en las que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;
- Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;
- Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;
- Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren los supuestos anteriores, y,
- Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes a favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o Derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

Cuando se hace referencia a materia fiscal, se entiende lo relativo a la determinación, a la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o contra de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Serán parte en el Juicio Contencioso Administrativo, el demandante, los demandados (ya sea la autoridad que dictó la resolución impugnada, o el particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa), el titular de la dependencia o entidad de la Administración Pública Federal, Procuraduría General de la República o Procuraduría General de Justicia de la que dependa la autoridad mencionada en el supuesto anterior (en todo caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se controvertan actos de autoridades federativas coordinadas, emitidos con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación en ingresos federales), y el

tercero que tenga un Derecho incompatible con la pretensión del demandante. Lo anterior con fundamento en el artículo 198 del Código Fiscal de la Federación.

El concepto de parte no se refiere a un solo individuo, ya que aquella podrá estar integrada por varios como en el caso de que se demanden resoluciones conexas que afecten los intereses jurídicos de dos o más personas, situación en la que se podrá promover Juicio de Nulidad en contra de las mencionadas resoluciones en un solo escrito de demanda, siempre y cuando en el mencionado documento se designe a un representante común, mejor conocido como litis-consorcio. Si no lo hacen, el magistrado ante la cual se instruya el asunto hará el nombramiento.

El juicio promovido por una autoridad administrativa se conoce como de lesividad, el cual se ha establecido como una limitación o freno a la facultad de modificar o dejar sin efectos las resoluciones dictadas por un órgano de la Administración Pública.

El artículo 202 establece que es improcedente el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los supuestos, por las causales y contra los actos siguientes: cuando no afecten los intereses jurídicos del demandante, cuando su impugnación no corresponda conocer a dicho Tribunal, cuando hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal; siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado aunque las violaciones alegadas sean diversas; cuando hayan sido consentidos, entendiéndose que hay consentimiento únicamente si no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el mismo Tribunal en los plazos que señala para tales efectos el Código Fiscal, cuando sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal, cuando puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa, cuando sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente (se entiende que hay conexidad siempre que concurren

las causas de acumulación previstas en el artículo 219 del Código Fiscal de la Federación), cuando hayan sido impugnados en un procedimiento judicial, cuando sean contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente, cuando no se hagan valer conceptos de impugnación, cuando de las constancias de autos apareciera claramente que no existe el acto reclamado, y en los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición del Código Fiscal de la Federación o de las leyes fiscales, entre otras.

Por su parte, el artículo 203 del ordenamiento legal aludido, indica cuándo procede el sobreseimiento del proceso, y establece qué es: por desistimiento del demandante; por aparecer o sobrevenir durante el juicio una de las causas de improcedencia invocadas; por muerte del demandante durante el juicio si su pretensión es intransmisible, o si su muerte deja sin materia el proceso; porque la autoridad demandada deje sin efecto el acto impugnado; y, en los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo. Así mismo, el sobreseimiento del juicio puede ser total o parcial.

El arábigo 204 señala los supuestos por los cuales los magistrados están impedidos para conocer de un asunto. El numeral 205 del mismo cuerpo de leyes, establece que cuando se dé alguno de estos supuestos, los magistrados tendrán la obligación de excusarse del conocimiento de aquellos negocios.

La demanda se presenta por escrito, y directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efecto la notificación de la resolución impugnada. Así lo estipula el artículo 207 del Código en cuestión. En el caso de que sea la autoridad la que tenga que presentar la demanda, cambia el plazo, pues cuando se pide la nulidad de una resolución favorable a un particular, la demanda debe presentarse dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea notificada la resolución, salvo que dicha

resolución haya originado efectos de tracto sucesivo, caso en el cual la autoridad podrá demandar la nulidad en cualquier época.

La demanda constituye el documento con el que se inicia el procedimiento contencioso administrativo. Se presenta ante el Tribunal, en contra de una resolución administrativa en el cual se solicita que se declare la nulidad de dicha resolución, el escrito en comento, debe llenar ciertos requisitos legales para su admisión y trámite.

Los requisitos se establecen en el artículo 208, el cual señala que en el escrito de demanda debe indicar lo siguiente:

- El nombre del demandante y su domicilio para recibir notificaciones en la sede de la Sala Regional competente,
- La resolución que se impugna; la autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa,
- Los hechos que den motivo a la demanda,
- Las pruebas que ofrezca,
- Los conceptos de impugnación,
- El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya, y
- Lo que se pida al juez, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

En los artículos 212, 213, 214, 215 y 216, el Código Fiscal de la Federación estipula todo lo relativo a la contestación de la demanda, es decir, el plazo de contestación, datos que debe llevar, ofrecimiento de pruebas, documentos que se anexan, impedimento del cambio de fundamentos de Derecho, entre otras cosas. Cabe destacar que el plazo para que se conteste la demanda, es de cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que el emplazamiento (notificación de que la demanda fue admitida y que se le otorga un plazo para que la conteste) surta efecto. Si no se produce la contestación a tiempo, o ésta no se refiere a todos los hechos, se tendrán

como ciertos los que el actor impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios resulten desvirtuados.

Respecto a las pruebas, las partes en el juicio pueden ofrecer las pruebas que consideren idóneas para demostrar su pretensión, en el caso del demandante, o su excepción, en el caso del demandado, mismas que inclusive deben acompañarse necesariamente a la demanda y a su contestación.

La prueba, como en cualquier otro juicio, es importante, ya que de su ofrecimiento o no, depende que se consiga el fin que se persigue al presentar una demanda o al formular la contestación de ella. Por esta situación, es indispensable exhibir las pruebas para que la Sala que conoce del juicio, después de analizarlas, forme su criterio y emita su sentencia dándole la razón a la parte que haya acreditado sus aseveraciones.

La prueba en el Juicio de Nulidad se encuentra establecida en el arábigo 230 del Código Fiscal, con las modalidades siguientes:

En el referido juicio se admiten toda clase de pruebas, entre las que se pueden enunciar las siguientes: los documentos públicos, los documentos privados, la prueba confesional, la prueba testimonial, la prueba pericial, y, los informes, solamente cuando se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades. Se exceptúan, por no ser admisibles, la confesional de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes.

Además, también pueden ofrecerse las pruebas supervenientes, que consisten en todos aquellos medios de prueba que surgen después de iniciar el juicio y que alguna de las partes logra obtener, ofreciéndolas para reforzar la demanda o su contestación, en su caso.

En relación con el cierre de instrucción, el artículo 235 del Código establece que el magistrado instructor, diez días después de que haya concluido la substanciación del juicio y cuando no exista ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará por lista a las partes, para que en un término de cinco días formulen alegatos por escrito, los que deben ser considerados para dictar sentencia.

Los alegatos no constituyen otra instancia dentro del procedimiento, sino solo un medio por el cual las partes pueden argumentar lo que a su Derecho convenga, tratando de desvirtuar los cuestionamientos u observaciones formulados por su contraparte. Al vencerse los cinco días con o sin alegatos, se cerrará la etapa de la instrucción, sin necesidad de declaratoria expresa, procediéndose a la emisión de la sentencia.

De los artículos 236 al 242, trata lo relativo a la sentencia del Juicio Administrativo Contencioso, dentro del cual se encuentra el desarrollo del tema central de este trabajo, es decir, el artículo 238, el cual indica las causales de ilegalidad de las resoluciones administrativas.

La sentencia se pronunciará por unanimidad o por mayoría de votos de los magistrados integrantes de la Sala, dentro de los sesenta días siguientes al cierre de la instrucción. Cuando la mayoría de los magistrados estén de acuerdo, el disidente, podrá votar en contra del proyecto o presentar un voto razonado que deberá presentar en un plazo que no exceda de diez días.

La sentencia constituye la segunda etapa del proceso, a través de la cual se pone fin al juicio y se resuelve el fondo de los puntos en controversia. Existen dos tipos de sentencias que ponen fin al proceso: las de fondo y las interlocutorias por causas de sobreseimiento.

Las sentencias de fondo son aquellas que resuelven sobre los hechos controvertidos y en consecuencia, deciden cuál de las partes en litigio acreditó sus pretensiones.

Las sentencias interlocutorias no resuelven sobre las pretensiones materia del proceso, sino que derivan de la existencia de alguna de las causas que impiden al tribunal conocer el fondo del asunto, pero que determinan la extinción del juicio mismo. Estas sentencias, resuelven los llamados incidentes de previo y especial pronunciamiento.

La sentencia en el procedimiento contencioso administrativo constituye una resolución jurisdiccional que le pone fin al proceso, la cual decide sobre las pretensiones que han sido objeto del juicio, y que además constituye la meta, el resultado, tanto de las actividades de cada una de las partes como del órgano jurisdiccional.

La sentencia definitiva podrá: reconocer la validez de la resolución impugnada, declarar la nulidad de la resolución impugnada, declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales, y declarar la existencia de un Derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.

El Código Fiscal de la Federación establece recursos que pueden agotar las partes en contra de las resoluciones dictadas por las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dentro del procedimiento contencioso administrativo.

Los recursos contra los autos o fallos, son instancias a favor de la parte para impugnar las sentencias o resoluciones del Tribunal en comento, cuando éstas no se encuentren ajustadas a Derecho.

En lo referente al primero de ellos, el recurso de reclamación, procede en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admita, deseche o tenga por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o aquellas que admintan o rechacen la intervención de tercero. La reclamación se interpone ante la Sala o Sección respectiva, dentro de los quince días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de que se trate.

Posteriormente, admitido el medio de impugnación, se ordena su traslado a la contraparte por el término de quince días, para que exprese lo que a su Derecho convenga. Cuando la reclamación se interponga en contra del acuerdo que sobresea el juicio, deberá agotarse hasta antes del cierre de la etapa de la instrucción, tratándose del desistimiento del demandante no será necesario que se dé vista a la contraparte.

Por lo que respecta al recurso de revisión, éste procede contra las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, que pueden ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica. El recurso de revisión se interpone por escrito ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente.

Si se presentara el caso de que el particular interpusiera demanda de amparo directo contra la resolución materia de revisión, el Tribunal Colegiado de Circuito resolvería el citado recurso conjuntamente con el amparo.

Por su parte, las tesis y jurisprudencias son elaboradas por los jueces y magistrados y aluden a la norma jurídico-fiscal, aplicada a una o varias situaciones concretas. La Jurisprudencia de la Sala Superior es obligatoria para las Salas Regionales; asimismo, la jurisprudencia emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación es, a su vez, obligatoria para los Tribunales Administrativos, como el propio Tribunal Federal de Justicia Fiscal y

Administrativa, así cuando el contribuyente en su defensa cite alguna jurisprudencia que implique el reconocimiento de Derechos a su favor, el Tribunal deberá considerarla y dictar conforme a ella la resolución correspondiente.

A grandes rasgos, esto es el Juicio Contencioso Administrativo, ya que un análisis detallado se necesitaría de un trabajo del mismo.

3.- JUICIO DE AMPARO.

El Juicio de Amparo es un procedimiento de jerarquía constitucional, tendiente a conservar a los individuos el disfrute de sus garantías individuales o constitucionales que se consagran en nuestra Carta Fundamental. El propósito de este trabajo no es hacer un análisis del Juicio de Amparo en materia fiscal, por lo que solo expondremos algunos aspectos importantes del mismo.

La finalidad del Juicio de Amparo es proteger los Derechos constitucionales que han sido violados por las leyes o por los actos de una autoridad administrativa en el ejercicio de sus funciones. La concesión del amparo obliga a las autoridades a reestablecer las cosas al estado que tenían hasta el momento de la violación cometida.

Este es un procedimiento de jerarquía constitucional, que impide que las autoridades violen los Derechos constitucionales de los gobernados. Se conoce como la última instancia a la cual pueden acogerse los particulares.

El jurista Juventino V. Castro define al Juicio de Amparo como :

Un proceso concentrado de anulación (de naturaleza constitucional) promovido por vía de acción, reclamándose actos de autoridad, y que tiene como finalidad el proteger exclusivamente a los quejosos contra garantías expresamente reconocidas en la constitución; contra los actos conculcatorios de dichas garantías; contra la inexacta y definitiva atribución de la ley al caso concreto; o contra las invasiones recíprocas de las soberanías ya federal, ya estatales, que agraven directamente a los quejosos, produciendo la sentencia que conceda la protección el efecto de restituir las cosas al estado que tenían antes de efectuarse la violación reclamada (si el acto es de carácter

positivo), o el de obligar a la autoridad a que respete la garantía violada, cumpliendo con lo que ella exige (si es de carácter negativo).²³

Por su parte, el doctrinista Ignacio Burgoa afirma que:

El objeto primordial del Juicio de Amparo o de Garantías, conforme a su esencia teleológica radica teórica e históricamente en un medio de control o protección del orden constitucional contra todo acto de autoridad que afecte o agravie a cualquier gobernado y que se ejercita exclusivamente a impulso de éste. Dicha institución persigue una doble finalidad inescindible, consistente en preservar, con simultaneidad, la Ley Suprema del país y la esfera específica de dicho sujeto que en ella se sustenta, contra todo acto de poder público.²⁴

El amparo en materia fiscal procede contra cualesquiera actos de autoridad que determinen un impuesto, que fijen un Derecho fiscal o que impongan alguna sanción económica por infracción a las disposiciones legales de contenido tributario. Por lo tanto, el amparo en materia fiscal no comprende a toda la variada gama de actos de autoridad de carácter administrativo que no tengan la comprensión específica de materia fiscal.

3.A.-. PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL AMPARO FISCAL.

Existen principios que rigen a los amparos en materia general, sin embargo, sólo citaremos los que a nuestra materia procede.

3.A.a.- Principio de iniciativa o instancia de parte.

El Juicio de Garantías sólo procede a instancia de la parte agraviada. En materia fiscal por parte agraviada se entiende todo aquel sujeto físico o moral, de Derecho Privado, Público o Social, que se afecte por cualquier acto de autoridad que determine a su cargo un impuesto; le exija el pago de un Derecho Fiscal o el de algún recargo, multa o sanción económica en el área tributaria. Además, se debe señalar que en el amparo en materia fiscal, la parte agraviada, o sea, el sujeto legitimado procesalmente para ejercitar la acción constitucional, no solo es el

²³ CASTRO, Juventino V. *Lecciones de Garantías y Amparo*. Porrúa, México, 1974 p. 229.

²⁴ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *El Juicio de Amparo*. Porrúa, México, 1994, p. 145.

causante directo, sino cualquier persona a la que se le cause daño alguno o afectación con motivo de la emisión o ejecución de algún acto de autoridad que incida en la materia fiscal.

3.A.b-. Existencia del agravio personal y directo.

Por agravio se entiende toda afectación, daño, perjuicio o lesión que cualquier gobernado experimente por cualquier acto de autoridad. El agravio debe ser personal y directo, es decir, que recaiga precisamente en una persona determinada, física o moral, y que su realización sea presente, pasada o inminentemente futura.

3.A.c-. Principio de definitividad.

Este principio exige el agotamiento o el ejercicio previo de todos los recursos que la ley que rige el acto reclamado establezca para atacarlo, bien sea modificándolo, confirmándolo o revocándolo, de tal suerte que, existiendo dicho medio ordinario de impugnación sin que lo interponga el agraviado, el amparo es improcedente.

3.A.d-. Principio de estricto Derecho.

Este principio no rige la procedencia del amparo, sino que impone una norma de conducta al órgano de control consistente en que, en los fallos que aborden la cuestión constitucional planteada en el Juicio de Garantías, sólo deben analizarse los conceptos de violación expuestos en la demanda instaurada, sin formular cuestiones de inconstitucionalidad de los actos reclamados que no se relacionen con dichos conceptos.

3.A.e-. Principio de procedencia del amparo contra sentencias definitivas en materia fiscal.

Aquí se comprenden los casos en los cuales, en un juicio de carácter fiscal, se registren violaciones *in procedendo*, así como en el de que el fallo respectivo incurra en violaciones *in judicando*.

Para que una violación que se cometa durante la secuela procesal del juicio en que hubiere recaído el fallo que se impugne haga procedente el amparo directo contra éste, se requiere que afecte las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo.

3.B-. LAS PARTES EN EL AMPARO FISCAL.

a)- Quejoso.

El quejoso, como es sabido, es el mismo gobernado que ha sufrido un agravio en su esfera jurídica, proveniente de cualquier acto de autoridad. El elemento personal que integra el concepto de quejoso está constituido por cualquier gobernado. La idea de gobernado equivale a la del sujeto cuya esfera puede ser materia u objeto de algún acto de autoridad.

El concepto de gobernado, entendiéndose como los sujetos aquellos cuya esfera puede ser afectada total o parcialmente por algún acto de autoridad, incluye tanto a las personas físicas, a las personas morales de Derecho Privado, de Derecho Social, y también las llamadas personas morales oficiales, entre éstas, se encuentran los organismos descentralizados y las personas morales de Derecho Público,

La condición de quejoso que poseen los individuos citados anteriormente, deriva de la titularidad que tiene de las garantías individuales consagradas en nuestra Constitución, por el solo hecho de ser el gobernado.

3.B.b-. Autoridad responsable.

Este concepto se encuentra estipulado en la Ley de Amparo al establecer en su artículo 11 que tiene el carácter de autoridad responsable, la que dicta u ordena, ejecuta o trata de ejecutar la ley o el acto reclamado. Nuestro máximo órgano judicial ha considerado también como autoridad responsable no solo a la autoridad superior que ordena el acto, sino también a las subalternas que lo ejecutan o tratan de ejecutarlo.

Por lo tanto, autoridad responsable, es aquel órgano del Estado que emita el acto autoritario que incida sobre la materia fiscal, así como la que realice los actos de ejecución del acuerdo, resolución o decisión que se dé o haya manifestado en la propia materia.

3.B.c-. Tercero perjudicado.

El tercero perjudicado es aquel sujeto que tiene interés jurídico en la subsistencia del acto reclamado; interés que se revela en que no se conceda al quejoso la protección federal o en que se sobresea el Juicio de Amparo respectivo. Por interés jurídico, se entiende que es cualquier Derecho subjetivo que derive de los actos de autoridad que se combatan o que éstos hayan reconocido, declarado o constituido.

La posición que ocupa el tercero perjudicado como parte en el Juicio de Amparo es similar a la de la autoridad responsable, puesto que ambos sujetos persiguen las mismas finalidades y propugnan idénticas pretensiones, ya sea en la negativa de la protección federal o en que se sobresea el juicio por alguna causa de improcedencia.

3.B.d-. Ministerio Público.

Por su parte, el Ministerio Público Federal es parte en todo Juicio de Amparo, incluyendo el relativo a la materia fiscal. La participación que dicha institución tiene en el Juicio de Garantías concretamente, consiste en que su fin primordial es velar por la observancia del orden constitucional, y vigilar y propugnar el acatamiento de los preceptos constitucionales y legales que normen o deban normar a las actividades de las autoridades responsables.

3.C-. EL AMPARO INDIRECTO EN MATERIA FISCAL.

El principio ampliamente conocido dentro de la estructura constitucional y legal del amparo, que determina la procedencia de los dos tipos de amparo o Juicio de Garantías; el primero, el indirecto o bi-instancial, y el directo o uni-instancial.

El primero de ellos es el que analizaremos en este apartado, y procede contra cualquier acto de autoridad que no sea sentencia definitiva: civil, penal, administrativa o laboral; en su caso sería laudo. Por lo tanto, procede contra cualquier acto de autoridad que no implique ningún fallo fiscal y que se emita dentro del ámbito que comprende la materia fiscal.

Este tipo de amparo se entabla ante los jueces de Distrito como órganos de primera instancia.

A grandes rasgos, el amparo indirecto en materia fiscal procede:

a)-. Contra leyes que por su sola expedición causen algún perjuicio o agravio al particular, que en este caso es el causante o contribuyente.

b)-. Contra los actos de la autoridad fiscal que impliquen alguna violación directa a las garantías individuales del gobernado. En este supuesto, el gobernado

tiene la opción de entablar los medios ordinarios de defensa establecidos en la ley de la cual se impugna el acto, o acudir directamente al amparo.

c)-. Contra actos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa distintos de la sentencia definitiva. En este supuesto, encuadra cualquier resolución interlocutoria dictada durante la tramitación del juicio contencioso, es decir, resoluciones distintas de la referente a la sentencia que ponga fin al juicio en comento.

3.D-. EL AMPARO DIRECTO EN MATERIA FISCAL.

El amparo directo, conocido también como uni-instancial, es el que procede ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación o ante los Tribunales Colegiados de Circuito, contra las sentencias definitivas que se dicten en los procesos de carácter fiscal por los tribunales respectivos. La sentencia definitiva es aquella que decide el juicio en lo principal y respecto del cual las leyes que regulan el acto que se impugna no contemplen recurso ordinario por virtud del que pueda ser modificado o revocado.

Para que una sentencia se considere definitiva se tienen que considerar los siguientes aspectos:

a)-. Que decida la controversia fundamental o principal en el juicio en el que se dicte sentencia.

b)-. Que contra la mencionada resolución no proceda recurso legal ordinario que persiga como objeto la revocación o modificación del acto impugnado.

c)-. Que la resolución en comento satisfaga las dos condiciones anteriores y que se dicte en un juicio en el que se hayan planteado y decidido controversias sobre nulidad de actos o resoluciones que incidan en la materia fiscal.

El amparo directo procede contra las sentencias definitivas, tanto por violaciones cometidas en ellas, como por infracciones hechas durante el desarrollo del procedimiento, siempre que éstas últimas afecten las defensas del quejoso y trascienda en el resultado de la sentencia. Por lo tanto, el amparo es un medio de control de la legalidad sustantiva y de legalidad procesal.

Se presentan determinados supuestos en los que no se puede interponer este juicio, contra: actos de la Suprema Corte de Justicia, resoluciones dictadas en los juicios de amparo o en ejecución de las mismas, leyes o actos que sean materia de otro Juicio de Amparo pendiente de resolución, leyes o actos que hayan sido materia de una ejecutoria en otro Juicio de Amparo, actos que no afecten los intereses jurídicos del quejoso; leyes, tratados y reglamentos que, por su sola vigencia, no causen perjuicio al quejoso, resoluciones o declaraciones de los organismos y autoridades en materia electoral, las resoluciones o declaraciones del Congreso Federal o de las cámaras que lo constituyen, de las legislaturas de los estados, o de sus comisiones o diputaciones permanentes, contra actos consumados de un modo irreparable, contra actos emanados de un procedimiento judicial o administrativo seguido en forma de juicio, cuando por el cambio de situación jurídica en el mismo deban considerarse consumadas de manera irreparable las violaciones reclamadas, contra actos consentidos expresamente, contra actos consentidos tácitamente, que son aquellos contra los que no se promueva Juicio de Amparo, resoluciones judiciales o de tribunales administrativos respecto de los cuales conceda la ley algún recurso o medio de defensa dentro del procedimiento, cuando se tramite ante los tribunales ordinarios algún recurso o defensa legal propuesta por el quejoso, cuando cesen los efectos del acto reclamado, cuando subsistiendo el acto reclamado, no pueda surtir efecto legal o material alguno por haber dejado de existir el objeto o materia del mismo, y en los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de la ley.

3.E-. LA SUSPENSIÓN EN EL AMPARO EN MATERIA FISCAL.

En esta materia, para que se otorgue la suspensión del acto reclamado, se debe garantizar la cantidad que se cobra. La regla general es que el requisito para que se suspenda el acto reclamado que estribe en el cobro de impuestos, multas u otros pagos fiscales, es el depósito que el quejoso debe hacer respecto del importe de dichos conceptos.

Hay algunas excepciones las cuales consideramos importante señalar, consistentes en las siguientes:

a)-. Cuando el agraviado hubiere ya garantizado el adeudo fiscal que se le reclama ante la propia autoridad ex actora, no tiene el deber de hacer un nuevo depósito.

b)-. El depósito no se exigirá cuando se trate de sumas que excedan de la posibilidad del quejoso, según la apreciación del juez. Esta excepción, sigue el principio de equidad, ya que sería injusto que se le exigiera a una persona el depósito de una cantidad cuyo monto exceda sus posibilidades económicas.

c)-. Tampoco se obliga al depósito de la cantidad, cuando una persona distinta del causante o contribuyente obligado directamente al pago; pero no queda liberado de garantizar el interés fiscal y lo debe hacer por otro medio permitido por las leyes.

d)-. Que no se haya otorgado la suspensión mediante sentencia interlocutoria por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

e)-. La última excepción, consiste en que cuando los adeudos al Fisco no tengan por origen el cobro de impuestos; puede concederse la suspensión previa fianza.

CAPÍTULO IV

LAS CAUSALES DE ILEGALIDAD.

Antes de continuar con el análisis de este tema, es necesario citar la definición de legalidad, la cuál, Rafael Martínez Morales establece como “el requisito constitucional de todo acto administrativo”, y continúa diciendo que “toda la actividad del Estado, en función administrativa, jurisdiccional o legislativa, debe ajustarse a la Ley. Así los actos de los órganos del poder ejecutivo han de ser producidos conforme a disposiciones previamente emitidas por el legislador...”²⁵

Ahora bien, si la legalidad se refiere al cumplimiento de las disposiciones emitidas por un órgano legislativo o, en su caso, los reglamentos que emanan de una autoridad administrativa, es decir, que todo acto administrativo, sea realizado conforme a la ley, entonces la ilegalidad, *contrario sensu*, indica la falta de algún elemento establecido en los ordenamientos legales. Esta ausencia de los elementos en las resoluciones administrativas de carácter fiscal, son las que nos atañen en esta investigación.

Las causales de ilegalidad, que a juicio de varios doctrinistas y juristas constituyen la columna vertebral de la justicia administrativa, que contempla nuestro Código Fiscal de la Federación en su numeral 238, son *grosso modo* las siguientes: incompetencia de la autoridad, incumplimiento u omisión de las formalidades legales, violación de la ley o el no haberse aplicado la disposición debida, arbitrariedad, desproporción, desigualdad, injusticia manifiesta o cualquier otra causa similar, y el desvío de poder.

²⁵ MARTÍNEZ MORALES, Rafael. *Derecho administrativo*. Harla, México, 1996, p.155.

Es preciso señalar que por lo general se analizan las cinco causales, de manera ordenada, es decir, primero se enfoca la fracción primera, luego la segunda y así sucesivamente; se dividirán en dos partes, la primera parte referente al control de la legalidad externa de los actos administrativos y la segunda, abarcará la legalidad interna. Como las dos primeras causales atañen a vicios en el procedimiento, se procederá a su análisis inmediato; mientras que las restantes, son vicios de fondo, y corresponde a un estudio posterior.

1-. Control de legalidad externa.

La doctrina reconoce dos causales de ilegalidad externa, la incompetencia y el vicio de forma²⁶. Como legalidad externa se definen los elementos que se refieren a los requisitos de promulgación del acto sin afectar a su fondo.

Los elementos que determinan la legalidad externa del acto administrativo son tradicionalmente la competencia de la autoridad administrativa que dicta el acto y las formalidades de su creación.

La legislación en México ha reconocido ambas causales desde la Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936.

1.A-. Incompetencia.

La Ley de Justicia Fiscal en su artículo 56 establecía la causal de incompetencia en los siguientes términos:

“a)-. Incompetencia del funcionario o empleado que haya dictado el acuerdo o que haya tramitado el procedimiento impugnado.”

²⁶ JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario.*, ECAFSA, México, 1998, p.424.

En la actualidad, en el artículo 238, fracción I del Código Fiscal de la Federación, a la letra dice:

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

A simple vista el único cambio que se hizo fue el referente a la orden del funcionario de iniciar el procedimiento del que derivó dicha resolución, es un poco más amplia que la anterior, pero no hubo ningún cambio sustancial, ya que se puede englobar el ordenar, en lo dictado.

Antes de proseguir, creo necesario establecer y definir el elemento de autoridad, como lo contempla la doctrina francesa, y estipula que es aquel órgano investido de poder de decisión. Pero para efectos prácticos tomaremos como definición la estipulada en el artículo 11 de la Ley de Amparo, que establece que “ es autoridad responsable, la que dicta, promulga, publica, ordena, ejecuta o trata de ejecutar la Ley o el acto reclamado.”²⁷ Es un concepto más amplio, ya que la mayoría de los tratadistas solo incluyen las facultades de decisión y ejecución.

En el Derecho Administrativo francés, en donde está inspirada la Ley de Justicia Fiscal, se tiene un concepto de incompetencia a la que se refiere como la falta de aptitud de un funcionario para llevar a cabo un acto que podía ser hecho, pero que debería serlo por otro funcionario.²⁸

²⁷ Ley de Amparo. Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

²⁸ AGUIRRE PANGBURN, Rúben. *Las Causales de Ilegalidad en los Tribunales Contenciosos Administrativos*. LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación, Congreso Internacional de Justicia Administrativa, México, 1996, p.6.

Ahora bien, es preciso definir la competencia como aquella aptitud jurídica de los individuos o de los organismos colectivos que constituyen a toda autoridad administrativa con el fin de llevar a cabo actos jurídicos a nombre de una entidad o persona pública. Bajo estas circunstancias, con ciertas condiciones y límites, se realizan actos que son imputables a dicha persona pública. La competencia es asignada por ley a un órgano de la Administración Pública, en la que le permite actuar dentro de ciertos aspectos, con sus respectivas limitaciones; mientras que la facultad es la asignada al funcionario o servidor público, por medio de la cuál acciona al órgano de la administración para emitir los actos administrativos.

Nuestro máximo órgano judicial, ha definido la competencia como lo indica la siguiente tesis de la 5a época: "COMPETENCIA-.La competencia de una autoridad para conocer y resolver un asunto debe apoyarse necesariamente en una disposición legal que la faculte para ello, por aplicación del principio de que la autoridad sólo puede hacer lo que la ley la autoriza."²⁹

El doctrinista mexicano Gabino Fraga, compara y sostiene que la competencia en el Derecho Administrativo es similar, por no decir idéntica, a la capacidad en el Derecho Privado, esto es el poder legal para ejecutar ciertos actos. Por lo tanto, la competencia es la medida de las facultades que le corresponden a cada uno de los órganos de la Administración Pública.³⁰

Por lo anteriormente expuesto conviene destacar que la competencia en materia administrativa se concibe como aquel atributo del funcionario o titular que representa a la persona moral, es decir, al órgano administrativo.

²⁹ Semanaio Judicial, Quinta época, Pleno, Tomo LXXXVI. p. 874.

³⁰ Citado por AGUIRRE PANGBURN, Rubén. *Op. Cit.* p.7.

Siguiendo con el análisis, se puede decir que un incapaz puede ser competente, o sea, los actos de un funcionario incapaz se entienden legales en función del interés general. Prevalece la presunción, ya que el funcionario se considera competente porque posee la capacidad jurídica para representar al órgano administrativo, esto es, el funcionario o titular tiene la calidad de órgano del Estado a partir de el nombramiento y no deja de serlo hasta su destitución.

Consideramos necesario sostener la teoría anterior, con la tesis que a continuación citamos:

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, COMPETENCIA DEL EXAMEN DE LA INCOMPETENCIA DEL FUNCIONARIO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 238, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL.- La incompetencia del funcionario, a que se refiere el artículo 238, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, es aquella que se deriva de la inexistencia de normas legales que faculten a la autoridad, para la realización de determinadas atribuciones. Es decir, se contempla el conjunto de facultades otorgadas por la ley a determinadas autoridades, para establecer si su actuación se encuentra comprendida dentro de ellas o no. Lo anterior implica que el Tribunal Fiscal de la Federación, sólo debe analizar si la autoridad considerada como tal, con independencia del funcionario investido con dicho carácter, está facultada para la realización del acto impugnado. Así, la competencia del Tribunal Fiscal al examinar estas cuestiones, únicamente conlleva el análisis de la ley respectiva, para establecer si el funcionario que suscribe el acto está facultado por ella, con abstracción de la persona física que ostente el nombramiento correspondiente. Esto último, que comprende el análisis de la legitimación en la designación y ratificación del nombramiento de una persona en particular, no es facultad del Tribunal Fiscal de la Federación. Por último, cabe hacer la consideración de que ni la Carta Magna, ni el Código Fiscal de la Federación, ni la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, facultan a éste último para analizar tales cuestiones, siendo por demás incongruente que un tribunal de carácter administrativo federal, realice el estudio sobre la validez del procedimiento seguido para la designación de funcionarios pertenecientes a la Administración Pública Federal.³¹

Con la tesis descrita, se concluye que la aptitud jurídica del funcionario no es materia de análisis de dicho Tribunal, y que solo le compete la ley que faculta a dicho sujeto y no así la capacidad del titular del órgano. Por lo tanto, aun cuando haya desaparecido materialmente la persona que integra la institución que constituye a la autoridad, sigue subsistiendo la institución legal, es decir, la entidad moral, ésta no desaparece. En otras palabras, la competencia corresponde al órgano administrativo; el funcionario que sustituye a otro asume las obligaciones que el anterior contrajo a nombre del órgano.

³¹ Apéndice. Semanario Judicial, Novena época, Tomo III, Abril 1996, Tribunals Colegiados, p. 311.

La competencia es esencialmente impersonal, debido a que es la misma para todos los funcionarios investidos del mismo empleo; existe antes de cualquier nombramiento y subsiste en caso de vacante. El funcionario es solo un medio para llevar a cabo la competencia del puesto que ocupa, y por esto mismo, el funcionario no puede renunciar a la competencia, sólo puede haber suplencia legal y delegación de competencia.

El cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito se ha manifestado conforme al criterio expuesto al señalar lo siguiente:

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO ESTÁ FACULTADO PARA CALIFICAR LA ILEGITIMIDAD DE UNA AUTORIDAD.-La incompetencia (propia) y la ilegitimidad (también llamada incompetencia de origen) son diferentes, pues la primera se actualiza cuando una autoridad carece de facultades que la ley le otorga para ofrecer ciertas atribuciones y, la segunda, cuando su nombramiento o elección no está hecho en términos legales; en otras palabras, la incompetencia y la ilegalidad, son dos cuestiones independientes, con existencias claramente separadas y, por tanto, la citada en primer término no puede abarcar a la otra. Ahora bien, aun cuando el artículo 238, fracción I, del Código Fiscal de la Federación no distingue expresamente ambas cuestiones, es claro que se refiere a la incompetencia, pues para sostener con éxito que dicho precepto también alude a la ilegalidad sería necesario que lo estableciera expresamente y, al no ser así, el Tribunal Fiscal carece de facultades para determinar sobre la ilegitimidad de una autoridad.³²

Emilio Margain, sostiene que la incompetencia puede darse en tres formas distintas: de la autoridad que la dictó, el de la autoridad que ordenó que se dictara y el de la autoridad que tramitó el procedimiento del que deriva la resolución.³³

El primer supuesto se refiere a aquella situación en la que hay invasión de funciones de orden jerárquico, es decir, cuando el acto administrativo es emitido por el individuo que no tiene atribuida la facultad que está ejerciendo. Un fundamento para este planteamiento es la tesis de la 7a época de la Sala que a la letra dice:

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EFECTOS DE LA NULIDAD DECLARADA POR INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD.- De conformidad con lo establecido en el artículo 230 del Código Fiscal de la Federación, cuando se declare la nulidad de una resolución, la responsable deberá indicar los términos conforme a los cuales la demandada debe dictar su nueva resolución. Sin embargo, si la Sala fiscal declara la nulidad en virtud de la incompetencia de la

³² Informe 1989, Tercera parte, Tribunales Colegiados p. 153. Amparo directo 2204/88.

³³ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. Cit.* p.14.

autoridad, para el efecto de que se emita nueva resolución revocando la primera y dejando a salvo las facultades de la autoridad competente para que, si ésta lo considera pertinente, emita nuevo proveído, esa determinación viola el precepto mencionado del código tributario y, por ende, las garantías de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, ya que la declaración de nulidad para el efecto mencionado se excede de lo dispuesto por el citado precepto secundario, en tanto que, advirtiéndose la incompetencia de la autoridad que emitió el proveído materia del recurso de revocación cuya resolución fue impugnada, la nulidad sólo debe declararse para el efecto de que se deje insubsistente la resolución combatida y en su lugar se emita otra en la que se revoque el proveído por provenir de autoridad incompetente.³⁴

También se habla de la incompetencia por invasión de funciones *ratione personae*, cuando la autoridad administrativa ejerce funciones que corresponden a otra con la que no existe ningún vínculo jurídico. Esta clase de incompetencia se puede ver claramente cuando hay delegación administrativa de facultades, pues es un acto individual y concreto a través del cual el superior jerárquico transfiere parte de sus atribuciones al inferior, de manera tal que no se puede concebir que otro órgano ajeno a tales facultades conozca de lo que se le delegó taxativamente al inferior jerárquico; así, al ejercer facultades que no le son concedidas, cae en el supuesto de incompetencia *ratione personae*.³⁵

Otra clase de incompetencia es aquella en la que existe invasión de funciones *ratione loci*, cuando la autoridad administrativa actúa fuera del área geográfica que legalmente le ha sido asignada³⁶.

Esta causal es muy común, debido a que hay municipios en los que se encuentran dos o mas oficinas recaudadoras, y se puede invadir la circunscripción territorial de una u otra; de no rectificarse, se puede alegar la incompetencia del funcionario que lo ejecuta.

³⁴ Semanario Judicial, Séptima época, Volúmen 157-162. Terecre Parte. Segunda Sala. P. 93.

³⁵ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op. Cit.* p. 20.

³⁶ *Ibid.* p.21.

Por último, pero no menos importante, está la incompetencia por invasión de funciones *ratione temporis*, que se presenta cuando se toman decisiones por funcionarios que han dejado de serlo o que deben cesar de inmediato el cargo. Un ejemplo, cuando las Delegaciones del Seguro Social, ante la existencia de millones de hojas de liquidación de cuotas que ostentaban el facsímil de la firma de la persona que ejerció el cargo de Tesorero General hasta noviembre de 1982, decidieron continuar utilizándolas hasta 1986, eran fácilmente impugnables y para cuando se reponían por la autoridad competente, el afectado había ya obtenido ciertas ventajas.³⁷

El segundo supuesto de las causales de incompetencia referente al funcionario que haya ordenado el procedimiento impugnado, también tiene sus vertientes. La primera se da en el caso de que el funcionario o titular de la dependencia ordene el inicio de un procedimiento que al emitirse la resolución final, lesiona intereses de un particular, pero que no tenía las atribuciones para ejercerla. Ejemplo claro es cuando se expidió el Código Fiscal de la Federación de 1966, se derogó el Decreto que crea la Auditoría Fiscal Federal, a la cual se omitió reconocerle las atribuciones que le tenían concedidas, por lo que el Director General de dicha oficina dejó de tener competencia para actuar, y por ende, todas las resoluciones de ésta dependencia carecían de sustento legal. Todo este procedimiento tenía su principio en un funcionario que carecía de facultades y atribuciones para iniciar u ordenar cualquier acto administrativo.

También se presenta en el caso de que exista una autoridad que no esté apegada a las disposiciones legales como la situación que se tuvo con la desaparecida Dirección General de Ingresos Mercantiles, vigente por un periodo mayor a 25 años, con un oficio que no fue publicado en el Diario Oficial de la Federación: ordenaba la práctica de visitas domiciliarias y emitía resoluciones que fincaban créditos fiscales.

³⁷ MARGAIN MANAUTOU, *op. Cit.*, p. 22.

Otra situación, es que la incompetencia también puede ser no solo de quien haya dictado la resolución, sino de quien haya ordenado la expedición, es decir, el acto que se emite bajo órdenes giradas por un superior jerárquico que no tiene ni atribución ni facultades para ello, se presenta entonces la causal de ilegalidad.

Por último, cabe mencionar que, en la óptica contencioso-administrativa, las cuestiones de competencia o incompetencia son de orden público, ya se trate de competencias de autoridades administrativas o de competencias jurisdiccionales. Sólo se analizaron las primeras por lo que atañe a la materia de este trabajo.

Si entendemos por competencia la aptitud jurídica de una autoridad administrativa para adoptar un acto, se constata que el Derecho Público se encuentra ampliamente fundamentado sobre la atribución de las distintas autoridades administrativas de competencias determinadas que corresponden a funciones específicas. La noción de interés general encuentra aquí un campo de aplicación privilegiado y no se puede concebir, que los titulares de competencias públicas no las ejercieran o la derivaran a otros sin habilitación previa.

1.B-. Vicios de Forma y de Procedimiento.

La Ley de Justicia Fiscal definía esta causal como: "Omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado." En el Derecho Administrativo las formas que debe tener cualquier procedimiento son garantías dadas a los gobernados, por lo que su respeto tiene especial importancia; y el vicio de forma es en consecuencia una causa de nulidad bastante más absoluta que en Derecho Privado.

La doctrina suele distinguir entre formalidades substanciales y aquellas que no reúnen esta característica, por lo que se anulan los actos en los cuales el vicio de forma o de procedimiento se refiere a formalidades substanciales o esenciales y se

entiende que éstas se dan cuando una formalidad la cual al omitirse o cumplirse irregularmente puede alterar o ejercer una influencia sobre la resolución tomada.

Nuestro Poder Judicial Federal, ha hecho la distinción antes mencionada, entre las formalidades substanciales y aquellas que no lo son, dando como resultado que las primeras conlleven a la nulidad y conectando el vicio de forma o de procedimiento con el resultado impugnado. Esto se puede ver en la siguiente jurisprudencia:

REVISIÓN FISCAL, FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO COMO HIPÓTESIS DE PROCEDENCIA DEL RECURSO DE, CONTRA SENTENCIAS DEFINITIVAS Y RESOLUCIONES QUE DECRETEN O NIEGUEN EL SOBRESIEMIENTO, DICTADAS POR LAS SALAS REGIONALES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. (CUARTO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 248 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).-Entendiendo el procedimiento como la forma de actuación dentro de un proceso que comprende una pluralidad de actos característicamente coordinados entre sí, de modo que cada uno de ellos es presupuesto de admisibilidad de los siguientes y requisito de eficacia de los anteriores, enfocados hacia un acto final de aplicación de una ley general a un caso concreto para dirimir una controversia (sentencia), sin mirar aspectos que atañen al fondo del litigio, su realización estará sujeta a condiciones de lugar, tiempo, expresión o actuación, determinadas en la ley adjetiva. Estas condiciones serán las formalidades que se deben conservar durante el procedimiento, formalismo procesal establecido constitucionalmente en el artículo 14 y necesario, no sólo como exigencia del interés general para asegurar el buen funcionamiento de la justicia, sino también en beneficio del interés privado del litigante, como salvaguarda de sus propios Derechos. Sin embargo, cabe distinguir, que no todas las formalidades del procedimiento tienen el carácter de esenciales, si no que existen ciertas formalidades que por afectar gravemente las defensas de una de las partes y dada su trascendencia en el resultado del fallo, su inobservancia tendrá como resultado la nulidad absoluta o la inexistencia de actuaciones a partir de la violación cometida, originando con ello la reposición del procedimiento. Así, dentro de estas últimas y que constituirán propiamente las formalidades esenciales del procedimiento, entre otros, se encuentran aquellos requisitos establecidos en las normas adjetivas referentes a: el emplazamiento y las notificaciones, la recepción de pruebas, la observancia de los términos o plazos previstos en la ley, el conocimiento de los documentos o pruebas aportadas por la contraparte en el proceso, la admisión de recursos que afecten partes substanciales del procedimiento que produzcan indefensión y la competencia del órgano jurisdiccional. En consecuencia, será precisamente la inobservancia de las normas procesales que establecen formalidades íntimamente relacionadas con los Derechos de defensa de las partes y cuya violación provoca la nulidad absoluta o de pleno Derecho de lo actuado a partir de su realización, lo que implicará la violación a las formalidades esenciales del procedimiento, supuesto a que se refiere el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación. En este orden de ideas, la indebida valoración de pruebas si bien es una violación procesal, no constituye una violación a las formalidades esenciales del procedimiento, sino en todo caso un vicio en la apreciación de las constancias integradas en autos por parte del juzgador en el momento de emitir su resolución.³⁸

³⁸ Apéndice, Semanario Judicial, Octava época, Tomo XI, Marzo 1993. Tribunales Colegiados. p. 172.

El artículo 238 del Código Fiscal de la Federación establece la causal de ilegalidad por vicios formales o de procedimiento de la siguiente forma:

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

El artículo antes citado introduce algunas novedades en relación al texto de 1936; la primera consiste en especificar que no cualquier vicio de forma o de procedimiento se sanciona con la nulidad; es requisito indispensable que la formalidad que se omite o cumple en forma irregular sea una formalidad substancial o esencial, como dice la ley, que afecte los Derechos y defensas del particular y trascienda sobre el sentido de la resolución emitida por la autoridad administrativa. La segunda novedad, se refiere a que la ausencia de fundamentación y de motivación se tratará como vicio formal. Es muy común estar ante la presencia de esta causal de ilegalidad, ya que por regla general se emite un nuevo acto que contenga los requisitos y formalidades establecidas por el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

La siguiente jurisprudencia es una clara muestra de que la falta de los requisitos formales es causal de ilegalidad, la cual me permito citar:

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, FACULTADES DEL, PARA EXAMINAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO.-Conforme al artículo 202, inciso b), del Código Fiscal, son causas de anulación la omisión o el incumplimiento de las formalidades de que deben estar revestidos la resolución o el procedimiento impugnados. El Tribunal de la materia está facultado para anular un acuerdo de la autoridad gubernativa tanto si no se llenaron los requisitos previstos por la norma legal correspondiente, cuando en el caso de que se hayan omitido las formalidades esenciales de procedimiento consagradas por la Constitución.³⁹

³⁹ Apéndice de Jurisprudencia, 1917-1998 al Semanario Judicial de la Federación, Segunda parte, Salas y tesis comunes, Vol. VII, p. 3215. Nota: La disposición a que alude esta jurisprudencia al citar el artículo 202, inciso b), del Código Fiscal de la Federación derogado, corresponde al artículo 238, fracción II, del ordenamiento fiscal vigente.

Dentro de los requisitos esenciales podemos enumerar algunos de los que se encuentra en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, que establece en su primer párrafo "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento." Como se puede ver, en este precepto se establece la garantía de legalidad que deben revestir todos los actos que emita cualquier autoridad, lo cual constituye una de las bases fundamentales del Estado de Derecho.

El primer requisito que contempla el numeral 16 de la Carta Magna, es que debe ser un mandamiento escrito, para que el gobernado tenga certeza sobre la existencia del acto, de su contenido, de sus consecuencias jurídicas y de la autoridad que lo emite, y al no constar por escrito, el afectado puede impugnar a través del Juicio de Amparo invocando la inconstitucionalidad de tal acto. Cabe citar la siguiente jurisprudencia del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

FIRMA. MANDAMIENTO ESCRITO DE AUTORIDAD COMPETENTE.-El artículo 16 constitucional señala que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente. De ese lenguaje se desprende que el mandamiento escrito debe estar firmado por esa autoridad competente, porque desde el punto de vista legal es la firma lo que da autenticidad a los escritos (o la huella digital, con testigos, cuando ello procede). Es decir, un mandamiento escrito sin firma no puede decirse procedente de la autoridad competente, ni de ninguna otra. Y así como no podría darse curso a una demanda de amparo carente de firma, de la misma manera no puede darse validez alguna a un oficio o resolución sin firma, aunque según su texto se diga proveniente de alguna autoridad. Por otra parte, para notificar un crédito fiscal al presunto deudor del mismo, es menester que el notificador le dé a conocer el mandamiento escrito y, por ende, firmado, de la autoridad que tuvo competencia para fincarle el crédito, pues sería incorrecto pensar que la firma del notificador pudiera suplir la firma de la autoridad competente de quien debió emanar el fincamiento del crédito, ya que esto violaría el artículo constitucional a comento, al no ser el notificador autoridad competente para fincar créditos, sino sólo para notificarlos. Este Tribunal no ignora que puede ser cómodo para algún organismo fiscal girar notificaciones y liquidaciones sin necesidad de motivarlas, fundarlas, ni firmarlas, pero también estima que un concepto de comodidad o eficiencia así concebido de ninguna manera es fundamento legal bastante para derogar una garantía constitucional, de lo que surgiría, sin duda alguna, un mal social mayor. Pues es claro que las garantías constitucionales no pueden ni deben subordinarse al criterio de eficiencia de empleados o funcionarios administrativos.⁴⁰

⁴⁰ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, Administrativo, Tribunales Colegiados, Tesis 670, p. 489.

La autoridad competente, tratado el tema con anterioridad, es un requisito indispensable de todo acto que afecte la esfera jurídica de un particular. La fundamentación es la característica que impone a la autoridad la obligación de precisar y establecer los preceptos jurídicos y legales que se aplican en el supuesto concreto, a los hechos mismos de que se trate, así como también debe incluir los razonamientos lógico-jurídicos que apoyen la aplicabilidad de dichos preceptos legales. Por ser una garantía de legalidad, certeza y seguridad jurídica, nuestro máximo tribunal ha interpretado éste elemento de todo acto de autoridad el cual me permito citar las siguientes tesis y jurisprudencias:

“FUNDAMENTACIÓN. GARANTÍA DE.-Para cumplir la garantía de legalidad, consagrada en el artículo 16 de la Constitución Federal, no es suficiente que la autoridad administrativa aluda globalmente a un cuerpo legal para tratar de fundar en él los actos de molestia que emita, sino que es menester que el mandamiento escrito respectivo cite los preceptos concretos que le sirvan de apoyo.⁴¹

Como se puede ver en la siguiente tesis, al no cumplirse con la fundamentación del acto reclamado, no se puede analizar las cuestiones de fondo, a continuación la tesis en comento:

FUNDAMENTACION, FALTA DE. DEBE DECLARARSE LA INVALIDEZ LISA Y LLANA DEL ACTO IMPUGNADO.-Conforme al dispositivo 16 de la Constitución Federal, al operar la invalidez del acto impugnado por falta de fundamentación, no es dable analizar las cuestiones de fondo planteadas en el Juicio Contencioso Administrativo, debido a la inexistencia de los elementos indispensables para ello, en tal virtud, cuando la responsable determine la invalidez del acto controvertido por falta de requisitos formales debe hacerlo de manera lisa y llana.⁴²

La motivación es “la garantía que exige que las autoridades expongan los razonamientos con base en los que se basaron para llegar a la conclusión de que tales hechos son ciertos, normalmente fundamentados en el análisis de las pruebas,

⁴¹ Semanario Judicial, Sexta época,. Segunda Sala. Tomo CI. p. 24.

⁴² Semanario Judicial, Novena época, Tomo III, abril 1996, Tribunales Colegiados, p. 398.

que deben exteriorizarse en una argumentación o juicio de hecho.”⁴³ La motivación es la adecuación lógica del precepto legal a la situación de hecho del gobernado.

La siguiente jurisprudencia muestra como lo define la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

MOTIVACIÓN DEL ACTO RECLAMADO.-La motivación exigida por el artículo 16 constitucional consiste en el razonamiento, contenido en el texto mismo del acto autoritario de molestia, según el cual quien lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales. Es decir, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal.⁴⁴

La fundamentación y motivación dependen una de otra, es decir, todo acto debe de estar fundado y motivado, y no sólo una de las dos, a continuación la siguiente jurisprudencia lo demuestra.

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS.-Cuando el artículo 16 constitucional previene que nadie puede ser molestado en su persona, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento está exigiendo a las autoridades, no que simplemente se apeguen, según su criterio personal íntimo, a una ley, sin que se conozca de qué ley se trata, y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo de las propias autoridades, pues esto ni remotamente constituiría garantía para el particular; por lo contrario, lo que dicho artículo les está exigiendo es que citen la ley y los preceptos de ella en que se apoyen, ya que se trata de que justifiquen legalmente sus proveídos haciendo ver que no son arbitrarios, de igual manera les exige que señalen las causas materiales o de hecho que hayan dado lugar al acto autoritario, sin que pueda admitirse que esa motivación consista en expresiones generales o abstractas, sino que siempre deben ser razones y causas concretas.⁴⁵

Respecto a este elemento se puede decir que se necesitan tres requisitos para que se cumpla con lo estipulado por el artículo 16 de nuestra Constitución, es decir, todo acto de autoridad, debe estar fundado, debe estar motivado, y por último, debe estar debidamente fundado y motivado.

⁴³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 12ª ed. Porrúa. México, 1998, p. 166.

⁴⁴ Semanario Judicial, Sexta época, Segunda Sala, Tomo XCI, p. 17.

⁴⁵ Semanario Judicial, Octava época, Tomo VIII, octubre 1991, Tribunales Colegiados, p. 187.

Otros de los requisitos formales exigido por la leyes se encuentra en la Ley Federal del Procedimiento Administrativo, en su artículo 3o, que establece los requisitos y elementos que debe contener el acto administrativo, que también los podemos encuadrar entre las formalidades substanciales, que son:

- I-. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;
- II-. Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;
- III-. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos;
- IV-. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;
- V-. Estar fundado y motivado;
- VI-. (Derogada)
- VII-. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta Ley;
- VIII-. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto;
- IX-. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;
- X-. Mencionar el órgano del cual emana;
- XI-. (Derogada)
- XII-. Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas;
- XIII-. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión;
- XIV-. Tratándose de actos administrativos que deban notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;
- XV-. Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, y
- XVI-. Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley.

Por último cabe citar lo que estipula el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I-. Constar por escrito.
 - II-. Señalar la autoridad que lo emite.
 - III-. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
 - IV-. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.
- Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de responsabilidad.

Ahora, es procedente analizar la fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

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

Esta causal de ilegalidad de las resoluciones administrativas también se encuentra dentro del control de legalidad externa, por lo que a continuación se analizará detenidamente. El jurista Emilio Margáin Manautou, establece que ésta causal de ilegalidad se refiere a dos situaciones, la primera a la violación en el procedimiento administrativo de notificación, y la segunda a la violación en el procedimiento administrativo de ejecución⁴⁶. Si se acredita que se ha violentado los Derechos del particular en cualquiera de éstos dos procedimientos, entonces la resolución que se dicte debe ser para efectos de que se reponga dicho procedimiento.

Referente a las violaciones en el procedimiento administrativo de notificación, atendándose a la autoridad que las comete se pueden dividir en:

- a)-. Por la autoridad administrativa que efectúa la notificación, y
- b)-. Por la autoridad de correos.

En la primera situación, se comete la violación por la autoridad que emite el acto, y ella misma lo notifica, por quien tiene a su cargo efectuar la misma. La mayoría de las veces, por la rapidez en que la autoridad quiere notificar el acto administrativo, no se cerciora de que el notificado sea con quien debe entenderse la diligencia, ya que ante la ausencia del interesado, no pide los documentos para establecer la identidad del mismo, y resulta que no es con quien debió entenderse dicha diligencia. En el caso de la persona moral, la notificación se entiende con el

⁴⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *op. Cit.* p. 36

representante legal de dicha persona jurídica, y lo acredita con el poder legal en el que se asiente esta circunstancia; o, los autorizados para oír y recibir todo tipo de notificaciones para las cuales hayan sido autorizados.

Sirve de sustento la siguiente jurisprudencia que al respecto establece:

NOTIFICACIONES FISCALES A PERSONAS MORALES. REQUISITO QUE DEBE CONTENER EL CITATORIO PREVIO PARA SU VALIDEZ.-De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25, fracción III, del Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación supletoria en los términos del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, las sociedades mercantiles son personas morales que obran y se obligan por medio de los órganos que las representan, ya por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos, atento a lo dispuesto por el artículo 27 del Código Civil invocado. En este orden de ideas, si de acuerdo con el artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la representación de toda sociedad corresponderá a su administrador o administradores, salvo lo que expresamente establezca la ley o el contrato social, el inconcuso, que con quien deben entenderse todos los actos jurídicos que las afecten u obliguen es con su representante; por consiguiente, las notificaciones que hagan las autoridades fiscales a las personas morales deben entenderse con el representante legal y si en el citatorio se menciona a una persona moral, sin precisar que a quien se cita es a su representante legal, no puede considerarse válida la notificación porque hubiese mediado citatorio previo, pues la misma incumple con los requisitos que establece el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, al disponer que cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio, pues es evidente que en ese citatorio se debe señalar, cuando se pretende notificar a una persona moral, que a quien se busca es a su representante.⁴⁷

Las formas de notificación establecidas en el Código Fiscal de la Federación, son las personales, por correo certificado con acuse de recibo o por correo ordinario, por telegrama, por estrados y por edictos. Las notificaciones personales y las de correo certificado con acuse de recibo, se emplean cuando la autoridad deja un citatorio, requerimiento, solicitud de informes o documentos, y de todos aquellos actos que puedan ser recurridos por el particular. Las notificaciones por correo ordinario o por telegrama, se utilizan, como lo señala el Código Fiscal de la Federación, para notificar todos aquellos actos distintos a los que deban notificarse personalmente o por correo certificado con acuse de recibo. La notificación por estrados es aquella en la que una resolución se coloca en los espacios que para tal efecto tienen las oficinas que realizan dicha notificación. Esta forma es la que más se utiliza en los procedimientos contenciosos.

⁴⁷ Apéndice, Informe 1989, Tercera Parte, Tribunales Colegiados, p. 58.

Por último, la notificación por edictos es aquella que se realiza cuando la persona a quien debe notificarse un acto o resolución administrativa, hubiere fallecido y no se conoce al representante de la sucesión; o si se ignora el domicilio de la persona a quien debe notificarse y no se tiene conocimiento de que exista un representante legal; y, cuando el domicilio de la persona a quien deba notificarse o su representante legal, no se encuentre en territorio nacional. Esta notificación se efectúa publicándola por tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República., conteniendo un resumen de los actos que se notifican. La tesis del Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito, establece de manera clara y precisa lo que es una notificación, así como los elementos que la componen.

NOTIFICACIONES, FORMALIDADES DE LAS.-La notificación es el medio legal por el cual se da a conocer a las partes o a un tercero el contenido de una resolución. Un acto es procesalmente inexistente mientras no se haga del conocimiento de los interesados y, por tanto, ni les perjudica ni les beneficia; sólo desde el momento en que se practica la diligencia de la notificación comienza a correr el término para interponer los recursos que procedan; es por ello que la notificación tiene una importancia extraordinaria. Dentro de nuestro sistema procesal la notificación es un acto a cargo del órgano del estado encargado de conocer determinado asunto y, como acto jurídico, está revestida de ciertas formalidades que deben cumplirse, su documentación integra un documento público. Cuando se practica una notificación es necesario que el acto haga mención del cumplimiento cabal de todas las formalidades exigidas por la ley, porque es un principio que los instrumentos públicos deben probar su legalidad por sí mismos; y esto impone la necesidad de que la diligencia se ajuste estrictamente a los lineamientos establecidos por la ley, no por simple formulismo, sino porque es el único medio de que su eficacia se encuentre asegurada.⁴⁸

Habiendo establecido las formas de notificación en materia fiscal federal, es procedente señalar que cuando se realizan dichas notificaciones pueden contener vicios en su realización con lo cual se debe de reponer dicho procedimiento. Respecto a las violaciones al procedimiento administrativo de ejecución, Emilio Margain establece que:

Este vicio de ilegalidad se presenta cuando se procede a aplicar el procedimiento económico coactivo, exigiéndose el pago de créditos fiscales sin haberse notificado previamente la resolución que los determine y que se cita en el acto del requerimiento; cuando se proceda al embargo de bienes sin existir resolución determinando el importe de los créditos que se aseguran; cuando en el primer acto de notificación de una resolución determinando créditos fiscales, se exige el pago de los gastos de ejecución; cuando el fisco pretende tener preferencia con respecto a los sueldos devengados en el

⁴⁸ Semanario Judicial, Octava época, Tomo X, agosto 1992, Tribunales Colegiados, p. 590.

último año o de indemnización a los trabajadores; cuando se designa un interventor administrador con cargo a la caja, sin ser aún exigibles los créditos a cargo del contribuyente, etc.⁴⁹

Podemos citar infinidad de tesis y jurisprudencias al respecto que hablan de la violación al procedimiento administrativo de ejecución, pero por motivo del análisis, creemos que con la que continuación citamos es suficiente.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. NO PUEDE INICIARSE EL. SI NO ESTA PREVIAMENTE DETERMINADO Y NOTIFICADO UN CRÉDITO FISCAL. AUN CUANDO EL CONTRIBUYENTE UNA VEZ QUE OPTÓ POR AUTOCORREGIRSE HAYA INCUMPLIDO CON EL PAGO EN PARCIALIDADES.-De conformidad con los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, que con tienen verdaderas formalidades técnico -jurídicas, ad hoc con los artículos 14 y 16, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se deduce que para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, es necesario que exista la determinación de un crédito, la legal notificación de lo adeudado, así como que haya transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días a la fecha en que surta efectos la citada notificación, para que en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal ni se interponga medio de defensa alguno, entonces exigiese su cumplimiento. Ahora bien, no pueden tenerse por cumplidos tales requisitos cuando la autoridad exactora inicia el procedimiento económico coactivo, en contra del contribuyente, porque éste incumplió con el pago de tres parcialidades en forma sucesiva, a que se habría obligado al optar por autocorregir su situación fiscal, dado que el incumplimiento de la obligación unilateral de pago, no exime a la autoridad correspondiente de cumplir con las formalidades contempladas en los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación antes referidos.⁵⁰

Concluimos que cuando el Derecho Administrativo en su conjunto y, en sí, la actividad administrativa en particular no son extremadamente formalistas, se deben respetar las exigencias formales de la actividad administrativa, al menos en lo que se refiere a las formalidades esenciales.

2.- Control de Legalidad Interna.

En el nivel de la legalidad interna, es decir, de los elementos de fondo de un acto administrativo, es en donde los avances del contencioso administrativo francés han sido más notables. La evolución ha promovido a la vez el control del contenido, el control de la motivación y el control del fin del acto.⁵¹

⁴⁹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Op. Cit.* p. 46

⁵⁰ Semanario Judicial, Novena época, Tomo IV, agosto 1996, Tribunales Colegiados, p. 710.

⁵¹ MODERNE, Frank. *La Justicia Administrativa en Francia*. LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación, Congreso Internacional de Justicia Administrativa, México, 1996, p.16.

En éste apartado se analizarán los vicios relacionados con la resolución administrativa que se impugna, la cuál constituye el análisis de fondo de la misma y controla la legalidad relativa al objeto del acto o resolución administrativa, a los motivos de la misma y al fin del propio acto. Respecto al control de la legalidad interna nuestro Código Fiscal vigente establece dos fracciones relativas a lo indicado, y estipula en su cuarta y quinta fracción lo siguiente:

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

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

Establecido lo anterior, en este trabajo dividiremos en tres las causales citadas con anterioridad: la violación a la regla de Derecho; la ilegalidad relativa a la motivación del acto y el desvío de poder y de procedimiento.

2.A-. Violación a la regla de Derecho.

El control del contenido de un acto en relación con la regla de Derecho aplicable comporta a veces el recurso genérico, pero ambiguo al control de la violación de la ley (es decir, violación a la regla de Derecho)⁵². No se trata de la violación de cualquier regla que encuadra al acto administrativo en litigio, sino de la regla de fondo tal y como resulta del conjunto de las fuentes de la legalidad.

Ya se establecía dicha causal en la Ley de Justicia Fiscal, al establecer que la resolución era ilegal cuando había una violación a la ley aplicada o a la que debió aplicarse al emitir una decisión. Algunos tratadistas establecen que la violación a una norma o ley, es la falsa interpretación de la norma jurídica, y señalan que dentro de esta causal se comprenden las demás.⁵³

⁵² MODERNE, Frank. *Op. Cit.* p.16

⁵³ AGUIRRE PANGBURN, Rúben. *Op. Cit.* p.34-36.

Como se ha dicho con antelación, nuestro Derecho Administrativo tomó sus bases del Derecho francés, que ha evolucionando, pues antes los franceses sostenían que la violación de la ley para poder ser un medio de anulación, requería que al mismo tiempo, se atentara contra un derecho subjetivo del gobernado afectado. Otros doctrinistas franceses se inclinaban por el principio de que el recurso era de naturaleza objetiva, solo bastaba con el simple interés directo y personal para que procediera el recurso. El Consejo de Estado francés cambió su criterio y adoptó la última tesis. Después se hizo una diferencia entre la ilegalidad relativa al objeto del acto administrativo y la relacionada con sus motivos. La primera, que estamos analizando, nace de un control objetivo, es decir, de la comparación del acto impugnado y la ley o el orden jurídico. La segunda la analizaremos en el siguiente apartado.

La doctrina francesa ha establecido al respecto que hay violación de la regla de Derecho cuando ningún órgano administrativo puede dictar el acto impugnado; y que hay incompetencia cuando un conjunto de administradores puede dictar el acto, pero es necesario saber cuál, de entre ellos, tiene la aptitud jurídica de dictarlo, o en otros términos, el acto sería válido de haberse dictado por el competente.⁵⁴

Esta causal ha pasado de la violación de la ley *stricto sensu* a la violación del Derecho en sus diversas manifestaciones tales como la Constitución, Tratados, Ley, Costumbre, Principios Generales de Derecho, Reglamento, cualquier acto administrativo dirigido al gobernado, contrato administrativo, cosa juzgada. La violación de la regla de Derecho consiste en el hecho de que un acto administrativo derogue una regla jurídica de valor superior.

⁵⁴ *Ibid.* p. 36.

Según la estructura normativa de nuestro país, en la cima se encuentra la Constitución; y resulta lógico que en el control de la legalidad se comprenda la Ley Fundamental; sin embargo, en varios países se establecen límites en los cuales impiden a los jueces dejar de aplicar una ley por considerarla violatoria de la Constitución. En México se ha adoptado un sistema de control centralizado de la Constitución y los Tribunales Administrativos: no pueden dejar de aplicar una ley por considerarla inconstitucional, inclusive cuando el Poder Judicial Federal, ya lo consideró inconstitucional. A esto se le llama control difuso de constitucionalidad. Un caso que ejemplifica lo anterior, es que si alguna ley no considera la garantía de audiencia, la autoridad está obligada a concederle al particular dicha garantía, aplicando la Carta Magna.

En lo referente a los tratados internacionales, los gobernados pueden invocar que la resolución que se impugna, contraviene alguno de ellos, o que el mismo, se dejó de aplicar, sin que sea necesario proporcionar el texto de éste, ni la fecha en que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, pues como forma parte del mismo Derecho Mexicano, no está sujeto a prueba. Sirve de fundamento la siguiente tesis que a la voz dice:

PRUEBA, LOS TRATADOS INTERNACIONALES NO ESTÁN SUJETOS A.- El artículo 133 de la Constitución General de la República dice: esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en la Constitución o leyes de los Estados. De lo anterior, se puede advertir que los tratados internacionales celebrados con las condiciones que la propia Constitución establece serán ley en la República Mexicana; es por ello que, cuando alguna de las partes invoca a su favor un tratado de corte internacional, no se le puede exigir que sea ella quien demuestre su existencia, pues como ya se vio, el mismo forma parte del Derecho mexicano y, por ende, no está sujeto a prueba.⁵⁵

Por lo que respecta a la costumbre, el Consejo de Estado francés no ha aceptado anular actos administrativos cuando los particulares han invocado la violación de la costumbre como fuente de Derecho y aún menos cuando se afirme

⁵⁵ Semanario Judicial, Octava época, Tomo VI, Julio- Diciembre 1990, Segunda parte, Tribunales Colegiados, p. 236.

que una norma de Derecho cayó en desuso⁵⁶. La siguiente tesis de sala alude a lo expuesto:

NOTIFICACIONES POR CORREO. LA COSTUMBRE NO PUEDE ALEGARSE CONTRA LO PREVENIDO POR LA LEY.- El artículo 173 del Código Fiscal de la Federación previene que se notifique, personalmente, la sentencia pronunciada por el Tribunal de la materia, en la forma que establece el Código Federal de Procedimientos Civiles, o bien por correo certificado, con acuse de recibo. Ya se trate de la notificación en forma personal o de la que se practique por correo certificado, en uno y otro caso la resolución debe comunicarse a la parte misma, a su representante o a la persona expresamente facultada para oír notificaciones. Por lo que la circunstancia de que no se acostumbre exigir que las piezas postales certificadas se entreguen precisamente al destinatario o a su representante, no puede influir en la decisión del caso, pues para eludir la observancia de la ley, no pueden alegarse costumbre, desuso o práctica en contrario, de conformidad con el artículo 10 del Código Civil, aplicable por disposición del artículo 11, primer párrafo, del Código Fiscal. Con arreglo al artículo 471 de la Ley de Vías Generales de Comunicación, las piezas certificadas con acuse de recibo deben entregarse al destinatario o a su representante legal. El artículo 71, fracción II, inciso (a), del Código Tributario, previene que ciertas resoluciones se notificaran personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, lo cual supone que, en esta última hipótesis, la notificación debe ajustarse estrictamente a lo prescrito por el precepto que se invoca.⁵⁷

Ahora bien, considerar ilegal y en consecuencia, anular una resolución que viola los principios generales del Derecho, aún cuando no se exprese con esta claridad es sin duda el clímax, ya que la costumbre nace del uso, y los principios generales de Derecho son formulados por el juez que los extrae del espíritu de la legislación. En Francia, el Consejo de Estado se fundamentaba en sus decisiones, en caso de ausencia de texto, los principios tradicionales escritos y no escritos. En México, en el mismo caso, cuando se presente la ausencia de texto o falta de ley, la Constitución obliga a fundamentar la sentencia en los principios generales de Derecho, tal y como lo establece el artículo 14 de nuestra Carta Magna en su último párrafo al decir que: “En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del Derecho.”

La siguiente tesis de la octava época del Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito respalda lo estipulado con anterioridad, y que a la letra dice:

⁵⁶ AGUIRRE PANGBURN, Rubén. *Op. Cit.* p.39.

⁵⁷ Semanario Judicial, Sexta época, Segunda Sala, Tomo LXXVII, p. 23.

ACUERDOS DICTADOS POR LOS JUECES DE AMPARO. PUEDEN FUNDARSE EN LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO A FALTA DE PRECEPTO LEGAL APLICABLE.- De conformidad con el artículo 219 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la materia de amparo, toda resolución judicial debe contener, entre otros requisitos, el fundamento legal en que se apoye; sin embargo, a falta del precepto legal aplicable, el juzgador de amparo puede invocar como fundamento de su determinación los principios generales de Derecho, como son el de economía procesal y celeridad en el procedimiento, los cuales se encuentran consagrados en el artículo 14 constitucional, no debiéndose entender su aplicación restringida a la materia civil, sino a todos los asuntos jurídicos, por estimarse tales principios como la formulación más genérica de los valores establecidos por nuestro actual orden jurídico y cuya función no sólo es llenar las lagunas de la ley, sino coadyuvar en la interpretación y aplicación del Derecho.⁵⁸

2.B-. Ilegalidad relativa a la motivación del acto.

El control de la motivación ha sido igualmente profundizado por el Derecho Administrativo.

En lo concerniente al Derecho Civil, los términos de motivo o de fin son considerados como sinónimos y el término causa se les acerca mucho. Estos tres términos se sitúan más o menos en una cierta zona de subjetividad, correspondiente a la autonomía de la voluntad. En Derecho Administrativo se distingue de manera muy clara el motivo y el fin. Los motivos que algunas veces llamamos causa o base legal del acto son el conjunto de elementos objetivos de hecho o de Derecho que son el fundamento del acto y que son absolutamente independientes de la psicología de su autor. El fin, por su parte, es la intención subjetiva que anima al autor del acto.

En el arábigo 238 del Código Fiscal de la Federación vigente, se establece en su fracción IV lo siguiente: Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicables o se dejó de aplicar las debidas.

Como ya se mencionó con anterioridad, esta fracción comprende dos causales de ilegalidad, la de ilegalidad en los motivos y la violación de la regla de Derecho, que ya se analizó con antelación.

⁵⁸ Semanario Judicial, Octava época, Tomo VIII, Noviembre 1991, Tribunales Colegiados, p. 145.

50709

Dentro de esta causal de ilegalidad relativa a la motivación del acto, se encuentra el ejercicio de las facultades discrecionales, en donde la ley o norma le confiere a la autoridad el arbitrio que le permite decidir libremente sobre la oportunidad de tomar una determinada medida administrativa; en ocasiones, el mismo ordenamiento legal, además, faculta a la autoridad para apreciar libremente la intensidad o la extensión de dicha medida.

Existen ciertos límites para las facultades discrecionales de la autoridad en los actos administrativos realizados por ella, los cuáles pueden señalarse de la manera siguiente:

- 1-. Puede haber incompetencia;
- 2-. El acto se puede anular por vicio de procedimiento, si la ley obliga seguir ciertas formalidades previas;
- 3-. Si la autoridad competente, respetando las formas, toma una decisión contraria al Derecho, viola la regla de Derecho;
- 4-. Si la ley subordina la decisión a que ciertas condiciones se llenen previamente y no sucede, los motivos del acto son ilegales; y,
- 5-. El caso del desvío de poder.

A continuación citamos las siguientes tesis que definen a las facultades discrecionales.

FACULTADES DISCRECIONALES.- La Segunda Sala de la Suprema Corte ha establecido que si bien el ejercicio de la facultad discrecional está subordinado a la regla del artículo 16 de la Constitución Federal, en cuanto este precepto impone a las autoridades la obligación de fundar y motivar los actos que puedan traducirse en molestias a la posesión y Derechos de los particulares, y aunque dicho ejercicio suponga un juicio subjetivo del autor del acto que no puede ni debe sustituirse por el criterio del Juez, si está sujeto al control de este último, por lo menos cuando el juicio subjetivo

no es razonable, sino arbitrario y caprichoso y cuando es notoriamente injusto o contrario a la equidad, pudiendo añadirse que dicho control es procedente cuando en el referido juicio no se hayan tomado en cuenta las circunstancias de hecho, o sean alteradas injustificadamente, así como en los casos en que el razonamiento sea ilógico o contrario a los principios generales del Derecho.⁵⁹

FACULTADES DISCRECIONALES DE LAS AUTORIDADES.- Los principios fundamentales que ha llegado a precisar la doctrina como normas del ejercicio de la facultad discrecional, son estos: no deben falsearse los hechos, sino que deben apreciarse de acuerdo con su naturaleza; no debe omitirse el estudio de las pruebas allegadas al expediente, ni deben suponerse hechos a pruebas inexistentes. Ahora bien, si la autoridad correspondiente se aparta de estos postulados, al decidir un asunto, no juzga según su conciencia y su prudente arbitrio, sino según su voluntad y su capricho, lo que es ilegal y antijurídico.⁶⁰

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha controlado la facultad discrecional de las autoridades competentes en la imposición de sanciones por infracción a las leyes fiscales, cuando los motivos legales o de hecho no le parecen suficientes, procediendo inclusive a determinar la sanción que substituye a la anulada. Lo anterior lo ha realizado, no conforme a la causal de ilegalidad en los motivos como debiera ser lo más congruente, sino con base en una concepción especial del desvío de poder que se analizará posteriormente.

Para la mayoría de los doctrinistas y juristas, la palabra “motivar” sirve para determinar las circunstancias de hecho y, “fundar” se refiere a los preceptos legales en los cuáles se apoya el acto de que se trate; sin embargo, conforme a una terminología universalmente aceptada se puede hablar de motivos de hecho y de Derecho.⁶¹

El motivo del acto es el antecedente que lo provoca. Un acto administrativo se integra con tal elemento cuando existe previa y realmente una situación de hecho o de Derecho; cuando esa situación es la prevista por la ley para provocar la actuación administrativa y cuando el acto particular que se realiza es el que la misma ley ha determinado.

⁵⁹ Semanario Judicial, Sexta época, Segunda Sala, Tomo LVII, p. 65.

⁶⁰ Semanario Judicial, Quinta época, Segunda Sala, Tomo LXXI, p. 2519.

⁶¹ AGUIRRE PANGBURN, Rubén. *Op. Cit.* p.48.

Los motivos de Derecho y de hecho son anteriores y exteriores al acto administrativo, y se aprecian en forma distinta de la fundamentación y motivación en el acto mismo que no son sino su reflejo. La causa de un acto administrativo, es la situación objetiva de hecho o de Derecho que está a la base de tal acto. Como se aprecia la causa y el motivo, en Derecho administrativo, son sinónimos. La causa legal del procedimiento son los motivos de hecho y de Derecho. El acto es ilegal si dichos motivos no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada.

La ilegalidad en los motivos no necesariamente lleva a la nulidad, pues debe distinguirse entre motivos sobreabundantes y motivos determinantes, y solamente la ilegalidad de los últimos produce la nulidad. A la inversa, la ilegalidad del motivo determinante lleva a la nulidad del acto, no obstante que los demás motivos fueran correctos.

Sirve de fundamento de lo anterior, la siguiente tesis que a la voz, dice:

SENTENCIAS. CONSIDERACIONES ACCESORIAS.- Si existen consideraciones fundamentales que bastan para sostener la sentencia y no son combatidas porque favorecen a la quejosa, las consideraciones accesorias que pudieran estimarse contrarias a los intereses de la misma y que en manera alguna fueron motivo determinante del resolutivo, no bastan para hacer procedente el amparo contra esa sentencia favorable que, en esas circunstancias, no afecta los intereses jurídicos, según los presupuestos de la fracción V del artículo 73 de la Ley de Amparo, y el amparo debe ser sobreseído.⁶²

Respecto de los tipos de motivación, que se entienden en el sentido objetivo de situaciones de hecho y de Derecho, en función a las cuales la autoridad competente decide intervenir, pueden justificar un acto administrativo.

⁶² Semanario Judicial, Séptima época, Volúmen 74, Sexta parte, Tribunales Colegiados, p. 60.

La motivación del hecho, o mejor aún, el conjunto de reglas jurídicas que regulan la promulgación del acto atacado, es un control clásico que sólo ha complicado las normas aplicables, y por ende ha hecho mas difícil la interpretación de algunas de ellas.

En este caso, se requiere, que el juez administrativo afirme el Derecho, rectifique las interpretaciones erróneas, sancione las falsas aplicaciones de un texto legal o denuncie las irregularidades de un texto legal que por lo tanto no aplicará excepcionalmente.

La motivación del hecho, se refiere a las circunstancias de hecho de las que se sirve la autoridad administrativa competente, para justificar un acto administrativo.

El control jurisdiccional no sólo se efectúa ahora sobre la materialidad de los hechos invocados sino también sobre la calificación jurídica de los hechos por el autor de la decisión. Por lo tanto, "se requiere que los hechos sean susceptibles de justificar la decisión adoptada. El juez rehace por tanto el razonamiento de la administración. Así, a propósito de sanciones disciplinarias, los hechos reprochados al interesado no solo deben haber sido cometidos, sino también haber constituido faltas disciplinarias susceptibles de sanción".⁶³

El juez administrativo procede así a un examen pormenorizado de cada situación para determinar si su calificación ha sido correcta. Este poder de verificación se ha ampliado recientemente gracias a técnicas que permiten al juez reducir el margen de discrecionalidad que las normas dejan a veces a la Administración.

⁶³ MODERNE, Frank. *Op. Cit.* p.18.

En primer lugar se alude al error manifiesto en la apreciación de los hechos, que representa de alguna manera el umbral, mas allá del cual una autoridad administrativa dotada de una potestad discrecional no podría actuar sin incurrir en la anulación de sus actos. En diversas materias a menudo sensibles (policía y buen gobierno, cuestiones científicas, cuestiones de bio-ética), la potestad discrecional de la administración tropezará eventualmente con la teoría del error manifiesto de apreciación, es decir, el error grosero, inaceptable, que ha cometido al calificar los hechos como los ha calificado. La mayor parte de los sectores del Derecho administrativo en los que aún se manifiestan las potestades discrecionales están hoy en día afectados por esa teoría.

En segundo lugar, el juez administrativo se sirve del principio de proporcionalidad bajo la forma del balance de costos y beneficios de una operación administrativa sometida a su control. El balance debe ser positivo para que la medida sea adoptada correctamente; si es negativo, la medida debe ser inmediatamente anulada.

Lo anterior surgió, a propósito de las declaraciones de utilidad pública previas a una expropiación, la teoría del balance de costos y beneficios descansa sobre la comparación de los beneficios e inconvenientes de una operación administrativa determinada: el interés general que representa no siempre basta para compensar los inconvenientes de todos tipos que eventualmente se presentan.

2.C-. Desvío de poder y de procedimiento.

En el Derecho Contencioso-Administrativo Francés, el recurso por exceso de poder está justamente considerado como la cima del contencioso-administrativo que le dio carta de naturaleza en una época en la que la administración creía estar a cubierto de la justicia en sus actividades de poder público.⁶⁴ Este, es el contencioso-administrativo de anulación por excelencia. Ya que diseña la acción por la que un administrado solicita a un juez administrativo, la anulación de un acto administrativo por una ilegalidad en él mismo.

Este recurso es en sí, objetivo contra un acto y no de un recurso que ponga en juego o controversia un Derecho subjetivo del administrado. "Este es un recurso de Derecho común, en el entendido de que existe incluso cuando no haya sido previsto expresamente."⁶⁵

Esta causal de ilegalidad, ha dado lugar a un fundamento de anulación denominado " desvío de poder ", al que se aproxima un medio llamado "desviación de procedimiento " .

La desviación de poder se produce cuando el autor del acto atacado ha empleado sus potestades con un fin distinto de aquel para el que éstas potestades le fueron conferidas, es decir, global o generalmente, el interés general.

La forma más simple de desviación de poder es la utilización de una potestad administrativa en interés privado. Pero también es imaginable el empleo de una potestad con un fin que puede ser de interés general pero que no corresponde con la razón de ser de tal potestad o la utilización de un procedimiento con fines distintos para los cuales se estableció.

⁶⁴ *Ibid* p.5.

⁶⁵ *Ibid*. p.6.

Es un concepto novedoso que se aplica sólo en las cuestiones administrativas porque, en materia civil, las sentencias deben dictarse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica y a falta de éstos, se fundará en los principios generales de Derecho. Por su parte, en el Derecho penal no se pueden imponer penas por simple analogía, la condena se debe decretar conforme a una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.⁶⁶

En materia administrativa, las autoridades tienen facultades para aplicar multas o sanciones dentro de los mínimos y de los máximos previstos en la ley que contempla el caso y cuando no se hace el uso de esa discrecionalidad, se piensa, y así se ha considerado, que hay un desvío de poder del órgano administrativo al abusar de la facultad que le ha sido conferida conforme a la ley o norma de que se trate.⁶⁷

El desvío de poder es el vicio que tacha de nulidad un acto por el cuál la administración, desconociendo las reglas, ha buscado un fin diferente a aquel que el Derecho le asigna, desviando así de su fin legal las facultades que le han sido confiadas.

El maestro Cortina Gutiérrez, citado por Margain Manautou, establece que:

El desvío de poder es en el fondo una teoría que permite a los jueces el examen mismo de las intenciones de los administradores, en la medida en que hayan podido ser externadas en su acuerdo administrativo; al dictar una resolución dentro de la facultad discrecional si el administrador ha violado el objeto de la ley, si en fin, ha vulnerado con su acerbo la moralidad administrativa, por desvío de poder es posible nulificar la resolución, usándose el recurso de exceso de poder.⁶⁸

La Administración o Autoridad, a diferencia de un particular que escoge libremente el fin de sus actos, se le impone el fin que su acción debe buscar. De manera general, la autoridad, en virtud de un principio general de Derecho, debe ejercer su competencia buscando satisfacer el interés general. De manera particular,

⁶⁶ TREVIÑO GARZA, Adolfo. *Op. Cit.*, p.117.

⁶⁷ *Ibidem*.

⁶⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Op. Cit.*, p.p. 43-44.

las leyes asignan fines específicos a ciertas competencias. Un acto administrativo puede ser dictado por una autoridad competente, respetando todas las formalidades y aplicando correctamente la ley; sin embargo, el acto puede ser ilegal, por desvío de poder, en los casos en que el autor del acto lo dictó con un propósito diferente de aquel para el cual la ley le confirió dicha competencia. Por esto mismo, se considera que en el desvío de poder se lleva el control jurisdiccional al extremo. El control sobre la competencia es simple. El control sobre la forma del acto es un poco más refinado, pues hay que distinguir entre formas substanciales y formas no substanciales. La causal de violación de la ley lleva más lejos la investigación del juez, fundamentalmente en lo referente a la exactitud de los motivos. Pero el control, a través de la causal de desvío de poder lleva a penetrar en la subjetividad del autor del acto: son las intenciones las que el juez va a examinar.

Cuando se presenta la causal de desvío de poder, es porque el acto administrativo del cuál emana, es inexistente. Sirve de fundamento lo que la Corte ha establecido en el siguiente criterio que a la letra dice:

TRIBUNAL FISCAL. EXAMEN DEL DESVÍO DE PODER.- El desvío de poder, según la teoría jurídica del mismo, entraña la inexistencia de los actos administrativos así maculados, y el exámen de tal desvío pertenece, muy fundamentalmente, a la materia del Juicio de Nulidad y, por ende, a las facultades del Tribunal Fiscal.⁶⁹

Para establecer el desvío de poder, el juez debe buscar: a) con qué fin el legislador confirió una cierta facultad a las autoridades administrativas; b) con qué propósito, de hecho, esta autoridad, en el caso litigioso, ha utilizado sus facultades; c) el juez compara estos dos fines para apreciar si el segundo es conforme al primero; en términos más simples, el juez investiga si la autoridad administrativa ha usado sus facultades para lograr un objetivo que no era de aquellos en los que el legislador había efectivamente deseado al conferirle tales facultades.⁷⁰

⁶⁹ Semanario Judicial, Sexta época, Segunda Sala, Tomo II, p. 115.

⁷⁰ AGUIRRE PANGBURN, Rubén. *Op. Cit.*, p.51.

La ley que confiere el poder o facultad discrecional, lo hace con una finalidad determinada; si la misma no se señala expresamente corresponde al juez administrativo encontrarla y si no existe un fin especial, habrá al menos, la necesidad de que la facultad respete el interés general.

Algunos tratadistas establecen que cuando el autor del acto ha buscado varios fines, basta que uno de éstos sea legal para que la medida sea correcta, salvo que el fin incorrecto haya sido el determinante.⁷¹

También existe una variedad del mismo desvío de poder, que se denomina desvío de procedimiento, y que consiste en efectuar un procedimiento con un propósito diferente de aquel que contempla la ley.

Hay doctrinistas que consideran al desvío de poder como el abandono de reglas implícitas en el ejercicio de facultades discrecionales⁷². En la doctrina francesa se establece que las reglas implícitas son aquellas que se refieren a los propósitos que tuvo el legislador cuando concedió tales facultades discrecionales.

La jurisprudencia del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, desarrollo el concepto de desvío de poder como una ilegalidad por ausencia de motivos de Derecho o por motivos erróneos, o dicho en otros términos, porque dicha resolución carece de motivo legalmente suficiente para provocarla, ya que la apreciación discrecional del motivo hecha por la autoridad administrativa es incorrecta. Se ha caracterizado al desvío de poder como una forma de controlar la facultad discrecional o arbitrio de las autoridades administrativas, muy similar a el control del arbitrio judicial en la imposición de las penas en materia penal.

⁷¹ *Ibid.* p.52

⁷² HEDUAN VIRUES, Dolores. *Las Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación*. Compañía Editorial Continental, S.A., México, 1961, p.267.

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 238 fracción V lo siguiente:

“Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.”

Por lo visto, se amplía el control a todos los actos administrativos o con mayor precisión, resoluciones definitivas, dictadas en el ejercicio de facultades discrecionales, y precisa, la ilegalidad consiste en que la resolución no corresponda a los fines para los cuales la ley confiere las facultades, introduciendo, por mandato legislativo, la concepción del desvío de poder.

Se trata finalmente de la garantía principal contra la ilegalidad de los actos administrativos, dado que sanciona con la nulidad retroactiva los actos juzgados ilegales, sea cual fuere su rango en la jerarquía administrativa. Únicamente se le escapan los llamados “actos de gobierno” (que recogen las relaciones entre el gobierno y los restantes poderes públicos constituidos, o con otros gobiernos), y las medidas denominadas de “orden interior”, las cuales se supone que no pueden afectar negativamente a los derechos de los administrados en relación con las necesidades de funcionamiento de ciertas instituciones administrativas.⁷³ Por otra parte, la lista de estos actos tiene tendencia a disminuir y es probable que la presión ejercida por los encargados de los organismos de los derechos humanos contribuya a esta reducción progresiva.

El desarrollo de los medios de anulación de un acto administrativo unilateral ha permitido al juez competente hacer de la causal de ilegalidad por desvío de poder el instrumento más simbólico de la lucha contra la arbitrariedad administrativa.

⁷³ MODERNE, Frank. *Op. Cit.*, p.6.

CONCLUSIONES

Primera: El principio de legalidad como elemento del Estado de Derecho, particularmente la legalidad administrativa, se concibe originariamente como un sometimiento general de la Administración a la legalidad de sus actos. La Administración tiene que realizar los fines de interés público o general dentro de los límites establecidos por las leyes, es decir, que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general que haya sido dictada con antelación.

Es importante también concluir que en lo referente al principio de legalidad en materia tributaria, éste se establece para la existencia jurídica de cualquier tributo o contribución, y se requiere que esté estipulado en la ley. Así mismo, a través de este principio se pretende garantizar la seguridad, legalidad y certeza jurídica de los contribuyentes frente a la actuación de la autoridad administrativa.

Segunda: El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es probablemente el Tribunal Administrativo más dinámico que ha existido en la historia del Derecho Mexicano. Su crecimiento y transformación, junto con el desarrollo del procedimiento contencioso administrativo, solo son comparables con la propia transformación del país. Por ello, resulta verdaderamente trascendente conocer su naturaleza en el momento actual, para poder prever su desarrollo futuro, y que éste resulte acorde con las necesidades jurídicas del Estado Mexicano. Es menester pues, tener cabal comprensión de lo que este organismo representa y el papel histórico que tiene reservado. Es necesario percatarse de que ha dejado de ser un simple Tribunal Administrativo (como el Laboral o Agrario) para convertirse en una institución a punto de transformar su competencia en toda una jurisdicción solo equiparable a las esferas jurisdiccionales del Poder Judicial en sus campos local y federal. Esta transformación iniciada por el propio Poder Ejecutivo a través de su programa de desconcentración, creará con el tiempo una área jurisdiccional tan extensa como la del Poder Judicial a escala constitucional. Por ello, es necesaria la

transformación del propio Tribunal para efecto de adecuarlo a su nueva función; eliminarle las limitaciones de origen y convertirlo en un verdadero Tribunal similar al Poder Judicial, capaz de cumplir con los requerimientos, tanto presentes como futuros, que una Administración Pública y una sociedad igual de activa, demandará.

Tercera: Como se desarrolló en el tercer capítulo, las actuaciones de la autoridad se deben circunscribir a los mandatos legales o reglamentarios, y cuando esto no sucede, se realiza una violación a los Derechos de los contribuyentes o gobernados; razón por la cual el legislador incorporó sistemas de control de la legalidad de tales actuaciones y así dar oportunidad al particular de protegerse y defenderse en contra de los actos de la autoridad administrativa. Por ello se analizaron los medios de defensa con los que cuenta el gobernado en materia fiscal federal.

Respecto del recurso administrativo de revocación se concluye que es el medio de defensa que sirve para combatir determinados actos de la administración tributaria, cuyo trámite y resolución se suscitan ante los propios órganos emisores o bien, en nuestro caso ante la Administración Local Jurídica de la entidad correspondiente. Es menester señalar que en nuestra legislación tributaria es optativo el agotamiento de este recurso antes de someterse a un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por lo que atañe al Juicio Contencioso Administrativo o mejor llamado Juicio de Nulidad, se caracteriza por ser un procedimiento que está confiado a un órgano jurisdiccional ajeno al Poder Ejecutivo pero no identificable con el Judicial. Así mismo, este juicio es materialmente jurisdiccional, y formalmente administrativo. El tribunal al que está encomendado dicho juicio debe concretarse al análisis de la legalidad de las resoluciones controvertidas para reconocer su validez o declarar su nulidad.

Referente al Juicio de Amparo, entendiéndose éste como un procedimiento de jerarquía constitucional, tendiente a conservar a los individuos el disfrute de sus garantías individuales o constitucionales que se consagran en nuestra Constitución; y en lo concerniente a la materia fiscal, que es la que nos atañe, es procedente contra cualesquiera actos de autoridad que determinen un impuesto, que fijen un Derecho fiscal, que impongan una sanción económica por infracción a las disposiciones legales de contenido tributario, etc., por lo que el amparo en materia fiscal no comprende a toda la variada gama de actos de autoridad de carácter administrativo que no tengan la comprensión específica de materia fiscal; es decir, la materia fiscal es siempre administrativa, pero la materia administrativa no siempre será fiscal.

Cuarta: Siendo el Juicio Contencioso Administrativo la instancia impugnativa de los procedimientos administrativos, resulta de vital importancia el estudio del mismo. Aunado a lo anterior, las causales de ilegalidad de las resoluciones administrativas en materia fiscal federal constituyen la columna vertebral de la justicia administrativa; se necesita de un estudio detallado para su comprensión.

En lo concerniente al control de la ilegalidad externa, se estudiaron las causales de incompetencia y vicio de forma, ya que éstas se refieren a los requisitos de promulgación del acto sin afectar su fondo. La primera referente a la competencia, se puede definir como el presupuesto esencial cuya presencia resulta necesaria para la integración y desarrollo de una relación jurídica procesal. Esto resulta evidente tomando en cuenta que para poder conocer y resolver sobre cualquier conflicto jurídico o de hecho, pero considerado por ley, se requiere ser capaz de tener acceso, como autoridad, al asunto, y por lo tanto al no reunir las características que se señalaron, se encuadra en el supuesto de causal de ilegalidad.

En cuanto a los vicios de forma, se analizaron las fracciones II y III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, las cuales se identifican como las formalidades mínimas de todo acto o resolución administrativa; es decir, de la necesidad de que todo acto de autoridad esté debidamente fundado y motivado en

una ley promulgada con anterioridad y aplicable al caso concreto. Es importante señalar que dicha garantía no se refiere a la literalidad en la aplicación de la ley, sino a la observancia de las formalidades esenciales del acto o resolución administrativa. La omisión de los requisitos a que hace alusión dicho precepto legal incluye todos los elementos de forma necesarios para que se integre correctamente la resolución administrativa en sí misma.

Ahora bien, dentro de los vicios de forma, también se consideró lo concerniente a los vicios del procedimiento, que se encuentran estipulados en la fracción III del Código Tributario. Los vicios a que se refiere la disposición legal son aquellos que se dieron en el procedimiento que tuvo como resultado la resolución administrativa impugnada. Es casi imposible enumerar y explicar todos los supuestos en que se pueden incurrir dentro de los vicios del procedimiento, pero en general, deben cumplir con todos y cada uno de los elementos esenciales que se siguen en un procedimiento administrativo que da origen a una resolución, bajo la pena de ser anulados en caso contrario, y con fundamento en el precepto legal en cuestión.

Por lo que toca al control de la legalidad interna, es decir, los elementos de fondo de un acto administrativo, se analizaron las fracciones IV y V del citado artículo 238 del ordenamiento tributario. Los supuestos previstos por la fracción IV, corresponden a las fallas que en el fondo tenga la resolución administrativa que se combate, o sea, se supone la anulación por vicios en el fondo de la resolución: incorrecta apreciación, desconocimiento o inexistencia de los hechos sobre los que se motivó la decisión de la autoridad, o contravención o desacato a la ley. Hay que insistir, que cuando se menciona que debe anularse el acto de autoridad dictado en contravención a la ley se está en presencia de una disposición salvadora o de escape de la ley; en otras palabras, que en ella caben todos los supuestos no previstos en las otras fracciones en cuanto a los presupuestos procesales y requisitos formales, además de los de fondo.

La fracción V, del mismo precepto legal, mejor conocida como desvío de poder y que es la especie de lo que se denomina exceso de poder, es una noción que atiende al uso de poder para fines y por motivos distintos a aquellos para los cuales fue conferido. En síntesis puede afirmarse que el desvío de poder es una clase de incompetencia *ratione materiae*, o sea, en razón de la materia. Por lo tanto, debe decirse que el análisis de la presente causal de anulación contiene el principio de control jurisdiccional del poder discrecional, consistente en la fijación de los límites en los que se ejerce la facultad discrecional, lo que hace, ciertamente, alusión al principio de legalidad.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo*. Porrúa, 13a ed., México, 1997.

AGUIRRE PANGBURN, Rubén. *Las causales de ilegalidad en los Tribunales Contenciosos Administrativos*. Congreso Internacional de Justicia Administrativa, LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1996.

ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo. *Tratado Teórico-Práctico de los recursos administrativos*. Porrúa, 3a ed., México, 1996.

BRISEÑO SIERRA, Humberto. *Derecho Procesal Fiscal. El Régimen Federal Mexicano*. Antigua Librería Romero, México, 1964.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *El Juicio de Amparo*. Porrúa, México, 1994.

CASTRO, Juventino. *Lecciones de Garantía y Amparo*. Porrúa, México, 1974.

CARRILLO FLORES, Antonio. *La Justicia Federal y la Administración Pública*. Porrúa, 2a ed., México, 1973.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Comentada. Tomo I, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrúa, UNAM, 12a ed., México, 1998.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis H. *Principios de Derecho Tributario*. Limusa, 8a Reimp. de la 3a ed., México, 1997.

FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Porrúa, 37a ed., México, 1998.

FRIEDERICH A., Hayek. *Derecho, Legislación y Libertad*. Unión Editorial, Madrid, 1985.

GARCÍA PADILLA, Miguel Ángel. *La competencia del Tribunal Fiscal de la Federación*. Congreso Internacional de Justicia Administrativa, LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1996.

GARZA GARCÍA, César Carlos. *Derecho Constitucional Mexicano*. McGraw-Hill, México, 1997.

GÓMEZ LARA, Cipriano. *Teoría General del Proceso*. Harla, México, 1990.

GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, Alfonso. *La Justicia Tributaria en México*. Jus, México, 1992.

HEDUAN VIRUES, Dolores. *Las funciones del Tribunal Fiscal de la Federación*. Continental, México, 1961.

HERNÁNDEZ SALCEDO, Ricardo – GUTIÉRREZ BARBOSA, Guillermo. *Juicio de Nulidad en Materia Fiscal Federal*. INDETEC, Guadalajara, Jalisco, 1997.

HIERRO, Liborio. *Estado de Derecho. Problemas actuales*. Fontamara, México, 1998.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. ECAFSA, 2a Reimp. de la 4a ed., México, 1998.

KAYE, Dionisio, J. *Derecho Procesal Fiscal*. Themis, 6a ed., México, 2000.

Legislación Fiscal 2001. Tomo I, Secretaria de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, México, 2001.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *De lo Contencioso Administrativo. De Anulación o de Ilegitimidad*. Porrúa, 9a ed., México, 2000.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Porrúa, 14a ed., México, 1999.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Ley de Justicia Fiscal de 1936 y Código Fiscal de la Federación de 1938*. Porrúa, México, 1997.

MARTÍNEZ MORALES, Rafael. *Derecho Administrativo. 1er y 2o Cursos*. Oxford University Press-Harla de México, 3a ed., México, 1996.

MARTÍNEZ MORALES, Rafael. *Diccionario Jurídico Harla, Volúmen III, Derecho Administrativo*. Harla, México, 1996.

MÉNDEZ BERMAN, León. *El Tribunal Fiscal. Principios básicos de su Jurisprudencia*. Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Textos Jurídicos, Volúmen III, México, 1982.

MODERNE, Frank. *La Justicia Administrativa en Francia*. Congreso Internacional de Justicia Administrativa, LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1996.

ORENDAIN KUNHARDT, Ignacio. *Ley Federal del Procedimiento Administrativo. Análisis y comentarios*. Themis, 4a ed., México, 1998.

PALLARES, Eduardo. *Diccionario de Derecho Procesal Civil*. Porrúa, 4a ed., México, 1963.

PORRÚA PÉREZ, Francisco. *Teoría del Estado*. Porrúa, 28a ed., México, 1996.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. Harla, 2a ed., México, 1986.

SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho Administrativo*. Porrúa, 19a ed., México, 1999.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Medios de defensa del contribuyente. Manual de Autoestudio del Participante*. México, 2000.

TREVIÑO GARZA, Adolfo. *Tratado de Derecho Contencioso Administrativo*. Porrúa, 2a ed., México, 1998.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. *Cuarenta y cinco años al servicio de México*. Tomo II, Ensayos II, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982.

