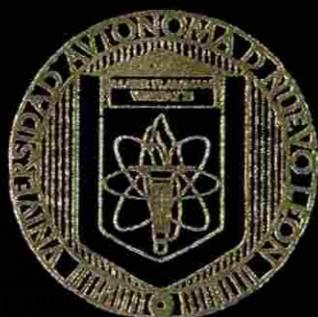


UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA

DIVISION DE ESTUDIOS DE POST-GRADO



PROCEDIMIENTOS DE CONCILIACION FISCAL
ACCESIBLES AL PARTICULAR QUE PREVE
EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL PRESENTA
LIC. EDMUNDO JOSE GUAJARDO MALDONADO

CIUDAD UNIVERSITARIA

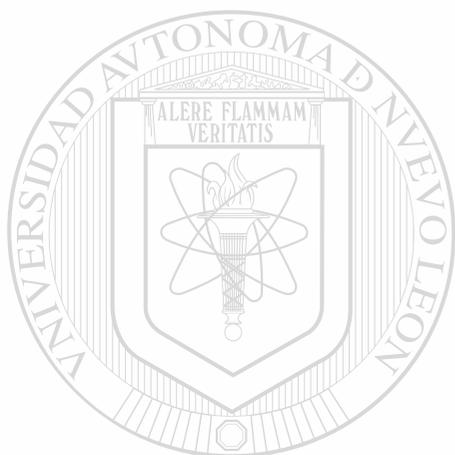
ENERO 2003

2003

TM
K1
FDYC
2003
.G82

PROCEDIMIENTOS DE CONCILIACION FISCAL
ACCESIBLES AL PARTICULAR QUE PREVE
EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

E.J.G.M.



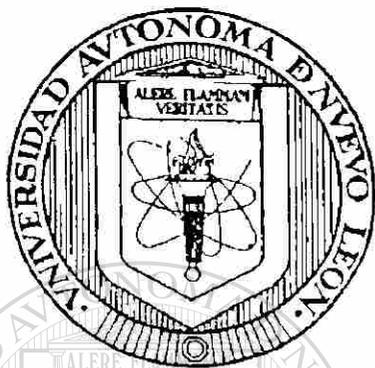
UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO



**PROCEDIMIENTOS DE CONCILIACION FISCAL
ACCESIBLES AL PARTICULAR QUE PREVE
EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL PRESENTA
L. C. EDMUNDO JOSE GUAJARDO MALDONADO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN NICOLAS DE LOS GARZA, NUEVO LEON, ENERO DE 2003

983711

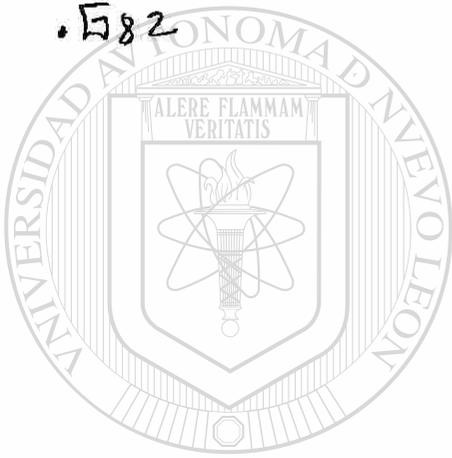
TH

K1

FD40

2003

.E82



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

®

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



FONDO
TESIS

DEDICATORIAS

A MIS PADRES, quienes siempre me han apoyado incondicionalmente. Es gracias a todo el cariño, amor y comprensión que me han brindado, que logré llegar a una etapa tan trascendental en mi vida.



A MI ASESOR DE INVESTIGACIÓN, LIC. MDF MYRNA ELIA GARCÍA BARRERA, por el apoyo brindado a mis ideas y el impulso que dio a las mismas, enriqueciéndolas con sus conocimientos.

A MIS HERMANAS, siempre han estado a mi lado y jamás me han abandonado. Nunca dejaron de disponer de tiempo para escucharme y aconsejarme.

JUAN L

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

A MIS MAESTROS DE MAESTRIA, quienes con su gran profesionalismo siempre me sembraron la inquietud de querer saber más.

Y ESPECIALMENTE A MI ABUELO EDMUNDO JOSÉ GUAJARDO ARAIZA (†), quien siempre infundió en mi una gran inspiración y motivación para aprender la verdadera vocación del abogado.

INDICE

CONTENIDO	PAGINA
INTRODUCCIÓN	1
TITULO I.- ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES	6-25
CAPITULO ÚNICO.- ORIGEN CONSTITUCIONAL DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONCILIACION FISCAL.	
1.- Garantía de derecho de petición.	7
2.- Garantía de legalidad.	13
3.- Garantía de audiencia.	21
TITULO II.- MARCO TEORICO	26-49
CAPITULO I.- LA INSTANCIA	
1.- Definición de instancia.	26
2.- Derechos de instancia.	
2.1.- Derecho de petición.	29
2.2.- La denuncia.	29
2.3.- La querrela.	30
2.4.- El recurso.	31
3.- Definición de pretensión.	33
CAPITULO II.- EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO	
1.- Definición de procedimiento administrativo.	35
2.- Tipos de procedimientos administrativos.	36
3.- Inicio del procedimiento administrativo.	
3.1.- Oficioso.	38
3.2.- A instancia de parte.	38
CAPITULO III.- EL ACTO ADMINISTRATIVO	
1.- Definición de acto administrativo.	39
1.1.- Presunción de legalidad del acto administrativo.	40
1.2.- Permanencia del acto administrativo.	42
1.3.- Inmodificabilidad o irrevocabilidad del acto administrativo favorable.	43
2.- Discrecionalidad en la emisión del acto administrativo.	43
3.- La resolución administrativa.	47

TITULO III.- MARCO LEGAL BÁSICO

50-71

CAPITULO I.- REQUISITOS GENERALES QUE DEBERÁN CUMPLIRSE EN LA PRESENTACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONCILIACIÓN FISCAL.

1.- Procedimiento por escrito.	50
2.- Representación ante las autoridades fiscales.	51
3.- Competencia de las autoridades que conocen de la promoción.	52
4.- La prueba.	54
5.- Los fundamentos de derecho.	55
6.- La notificación y su surtimiento de efectos.	55
7.- El plazo y su cómputo.	62

CAPITULO II.- MEDIOS DE IMPUGNACIÓN REGULADOS POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

1.- Recurso de revocación.	64
2.- Juicio contencioso administrativo.	68

TITULO IV.- PROCEDIMIENTOS DE CONCILIACIÓN FISCAL ACCESIBLES AL PARTICULAR QUE PREVE EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

72-147

CAPÍTULO I.- PROPÓSITO DEL ANÁLISIS.

CAPITULO II.- LA ACLARACIÓN ADMINISTRATIVA.

1.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.	
1.1.- Casos de procedencia.	76
1.2.- Plazo para su presentación.	78
1.3.- Autoridad competente para conocerla.	78
1.4.- Plazo para resolver.	79
1.5.- Carácter que reviste la resolución que se dicte y actitudes a tomar.	79
2.- Comentarios.	81

CAPÍTULO III.- LA CONSULTA

1.- Interpretación de la ley Fiscal.	84
2.- La incidencia en la hipótesis normativa.	86

3.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.	
3.1.- Casos de procedencia.	87
3.2.- Requisitos específicos que se deberán de cumplir en la presentación de consultas.	89
3.3.- Plazo para su presentación.	90
3.4.- Autoridad competente para conocerla.	91
3.5.- Plazo para resolver.	92
3.6.- Resolución negativa ficta.	93
3.7.- Carácter que reviste la resolución expresa que se dicte.	
3.7.1.- Efectos de la resolución favorable.	96
3.7.2.- Temporalidad de la resolución favorable.	99
3.7.3.- Efectos de la resolución desfavorable.	100
3.7.4.- Juicio contencioso administrativo presentado por las autoridades fiscales.	101
4.- La consulta prevista por el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.	106
5.- Comentarios	109

CAPÍTULO IV.- LA SOLICITUD DE CONDONACIÓN DE MULTAS.

1.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.	
1.1.- Casos de procedencia.	115
1.2.- Plazo para su presentación.	117
1.3.- Autoridad competente para conocerla.	117
1.4.- Plazo para resolver.	118
1.5.- Carácter que reviste la resolución que se dicte y actitudes a tomar.	118
2.- Comentarios.	120

CAPÍTULO V.- LA SOLICITUD DE DECLARATORIA DE CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL.

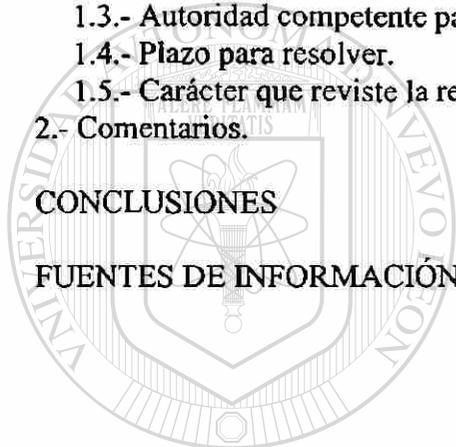
1.- Diferencia entre caducidad y prescripción.	122
2.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.	
2.1.- Casos de procedencia.	126
2.2.- Plazo para su presentación.	128
2.3.- Autoridad competente para conocerla.	128
2.4.- Plazo para resolver.	129
2.5.- Carácter que reviste la resolución que se dicte y actitudes a tomar.	130
3.- Comentarios.	130

CAPÍTULO VI.- LA SOLICITUD DE DECLARATORIA DE PRESCRIPCIÓN DE CREDITOS FISCALES.

1.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.	
1.1.- Casos de procedencia.	133
1.2.- Plazo para su presentación.	135
1.3.- Autoridad competente para conocerla.	136
1.4.- Plazo para resolver.	136
1.5.- Carácter que reviste la resolución que se dicte y actitudes a tomar.	136
2.- Comentarios.	137

CAPÍTULO VII.- PROBLEMÁTICA EN TORNO A LA RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA ¿ES OFICIOSA O A INSTANCIA DE PARTE?

1.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.	
1.1.- Casos de procedencia.	139
1.2.- Plazo para su presentación.	141
1.3.- Autoridad competente para conocerla.	141
1.4.- Plazo para resolver.	143
1.5.- Carácter que reviste la resolución que se dicte y actitudes a tomar.	144
2.- Comentarios.	146
CONCLUSIONES	148
FUENTES DE INFORMACIÓN	150



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

INTRODUCCION

En la actualidad, las autoridades hacendarias mexicanas son cada día más y más exigentes respecto a la determinación, liquidación y cobro de contribuciones, cayendo en lo que pudiera calificarse de abusivo e incluso opresivo. La autoridad tributaria en ocasiones demanda cantidades exorbitantes de dinero por cuestiones que de ninguna manera pudieran calificarse de legales y mucho menos constitucionales. O también, a través del legislador fiscal grava de manera desenfrenada todas las actividades, operaciones o calidades del contribuyente por las que este posiblemente pudiera obtener un ingreso. El contribuyente harto y molesto por la postura de la autoridad, ha reaccionado desarrollando conductas de diversas índoles: desdeñosa, evasiva y quizá la peor de todas para la autoridad... la agresiva. Se ha preocupado el contribuyente por aprender sobre todo lo que gira en torno al mundo fiscal, buscando así maximizar sus recursos económicos con el mínimo o nulo sacrificio, esto ha sido la reacción obvia ante una política mal orientada por parte de las autoridades hacendarias. Se ha vuelto más común en el contribuyente la conciencia de litigio, ha perdido el miedo a la contienda legal y ocurre más a menudo a los servicios profesionales prestados por los abogados y contadores expertos en materia fiscal, con el fin de pagar solamente los honorarios de estos y no pagar o pagar lo menos posible al Fisco, lo cual le debería de dar una idea a los dirigentes del país de que no todo está tan bien en el mundo fiscal.

Es verdad, el mexicano por mandamiento constitucional, concretamente el artículo 31 [®] fracción IV de la Carta Magna, tiene la obligación de contribuir al gasto público, pero eso no significa que ante aspectos ilegales o inconstitucionales deba el contribuyente cruzar los brazos y guardar silencio. Ahora, debido a lo dura y repercusiva que llega a ser una excesiva carga impositiva y, en aras de no entorpecer el buen funcionamiento de un negocio, ó el caso extremo, tener que cerrar operaciones por completo como consecuencia de dicha carga, es la razón por la que acude más seguido el contribuyente a los medios de defensa, sea en su modalidad de recurso administrativo, juicio contencioso administrativo ó juicio de amparo, pero lo que aquí se quiere dejar claro es que no es esencial entablar un pleito legal para poder obtener la razón, existen alternativas, una serie de derechos en materia fiscal que el contribuyente debe de usar a su favor.

Lo que se pretende con la presente investigación es informar que en principio, no tiene que existir un litigio entre el contribuyente y la autoridad tributaria, para que se decida que le asiste la razón a aquél. Existen maneras pacíficas y no necesariamente litigiosas de acercarse a la autoridad y disipar dudas o aclarar una situación, sin que sea indispensable la intervención de un experto en materia fiscal que asesore y mucho menos la de un tribunal que medie una controversia. De ahí que el legislador fiscal se hubiere preocupado por incluir en el Código Fiscal de la Federación una serie de instrumentos optativos que el contribuyente debe de aprovechar para hacer valer derechos que trascienden al fondo de sus pretensiones, los instrumentos a que nos referimos son los que hemos decidido nombrar: *procedimientos de conciliación fiscal*.

En concreto la aclaración administrativa, la consulta, la solicitud de condonación de multas entre otros, constituyen medios alternos al litigio y ajenos al desarrollo de las facultades de comprobación, los cuales pueden significar el ahorro de tiempo, dinero y esfuerzo para el contribuyente. En relación con el punto anterior y la idea principal de nuestra investigación, es comparecer pacíficamente ante la autoridad y pedir su opinión, solicitar su ayuda, aclarar o explicar una situación, solicitar que confirme una posición, etcétera, evitando así la presentación de una demanda u otro medio de defensa. La trascendencia que implica decidir o mejor dicho optar por un medio u otro es crucial si tomamos en cuenta que el fin primordial del contribuyente deberá ser lograr la celeridad en la obtención del resultado, así como lograr el respeto al principio de economía procesal.

Estos procedimientos de conciliación fiscal son de índole administrativa no contenciosa y lo que se pretende con cualquiera de ellos, es comparecer en forma pacífica ante la autoridad tributaria con el fin de llegar a una especie de conciliación y de esta forma obtener un acuerdo o entendido amigable sin que para ello medie la presentación de medios de defensa, existiendo la posibilidad de que de no llegarse al mencionado acuerdo, el tribunal competente asuma el papel de árbitro y dirima así la controversia.

Conviene citar las definiciones que consideramos más apropiadas que ofrece la Real Academia Española en el Diccionario de la Lengua Española de lo que se considera conciliación y conciliar:

“conciliación. (Del lat. *conciliatio*, -ōnis). 4. Der. Acuerdo de los litigantes para evitar un pleito o desistir del ya iniciado.

.....

conciliar². (Del lat. *conciliāre*). tr. Componer y ajustar los ánimos de quienes estaban opuestos entre sí.”¹

El tipo de conciliaciones que se tratarán en la presente son de un tipo muy sui géneris, porque no existe propiamente una paridad procedimental, ya que como en el recurso administrativo, la autoridad tributaria asume el papel de juez y parte, pero al utilizar nosotros el término “conciliación” es en su acepción más amplia y prácticamente queremos referir simplemente a la intención del particular de llegar a una acuerdo previo con la autoridad fiscal con el propósito de evitar una controversia legal.

Igualmente es importante señalar el propósito de tratar solo algunos de los procedimientos y no todos. Pudiera decirse que la solicitud de devolución de contribuciones es también un procedimiento de conciliación fiscal, o la solicitud de compensación de saldos a favor con respecto de saldos a cargo, pero nuestro sentir es de que estos son trámites contables fiscales y si bien es cierto que igualmente se comparece en forma pacífica, pero puede convertirse en contienda legal, no se prevé en el Código Tributario Federal la posibilidad de solicitar la devolución o compensación vía pleito, sino que procede el medio de defensa ante la negativa, es decir no son medios alternos al litigio, sino presupuestos forzosos para generarlo. Aquí pudiéramos sonar un tanto contradictorios, ya que por ejemplo en la presentación de consultas fiscales igualmente no se puede acudir directamente a la contienda legal, sino que solo procede esta cuando la autoridad tributaria competente ante la que se hubiere presentado la petición negare su confirmación, es decir la consulta se convierte también en el presupuesto forzoso para inducir, ante su negativa, el litigio. Pero cómo se podrá apreciar a lo largo de la presente investigación, nuestro objetivo es tendiente a tratar

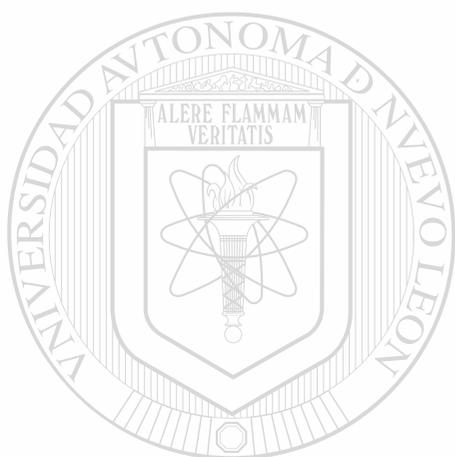
temas donde exista la necesidad de disipar dudas sobre un derecho del contribuyente que quizá sea incierto o dudosa desde el punto de vista de la autoridad, cosa que no sucede en las solicitudes de devolución o solicitudes de compensación, porque en estos casos se trata de trámites, que si bien generan instancia, se basan en un derecho que le corresponde al particular con base en una razón o hecho contable fiscal que se debe de reflejar en las pruebas que anexe al trámite.

En nuestra investigación se tratarán detalladamente los procedimientos de conciliación fiscal que prevé el Código Fiscal de la Federación, señalando sus orígenes constitucionales, fundamentos legales, como hacerlos valer, autoridades competentes para resolverlos, cuando conviene hacer valer uno u otro procedimiento, implicaciones de la respuesta de las autoridades, etcétera. Asimismo, se tratará lo relativo al aprovechamiento de los criterios emitidos por los tribunales federales a efecto de confirmar la interpretación de la ley, ya que cada día se vuelve más latente la obligación que tiene la autoridad administrativa de acatar la jurisprudencia pronunciada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por ser esta de orden público y tratarse de la interpretación obligatoria de la ley. Especial interés se tendrá en expresar y señalar las trampas procesales que pueden provocarse por el uso indebido de estos procedimientos no contenciosos.

Se analizará y precisará que este tipo de procedimientos no contenciosos si bien en un principio no implican contienda legal, no significa por ello que los pronunciamientos de las autoridades tributarias que contraríen los intereses del contribuyente sean cosa juzgada o verdad jurídica absoluta, sino que el particular cuenta con la facultad de poder acudir a los tribunales y controvertir la respuesta obtenida, siendo necesario que aquí se haga un paréntesis; si bien el propósito es indicar que hay medios alternos para el contribuyente para en un principio evitar el litigio, en ocasiones será necesario acudir a la defensa, ya que se debe tomar en cuenta que no siempre lo decretado por la autoridad tributaria será acorde a sus pretensiones.

¹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. "Diccionario de la Lengua Española". ED. Espasa Calpe. 22ª ed. Madrid, España. 2001. p. 415.

La rectitud, seriedad y el comportamiento ético y moral tanto por parte del contribuyente como la autoridad será un factor medular también de esta investigación, debido a que el contribuyente deberá ceñirse a plantear ante la autoridad situaciones reales y factibles, dónde esté convencido con apego a la ley que le asiste la razón, y no simplemente presentar trámites dilatorios con el simple objeto de cómo comúnmente se dice “comprar tiempo”, y asimismo la autoridad debe de estudiar de manera imparcial y en forma integral los planteamientos por parte del contribuyente y no pensar “le negamos la razón al contribuyente, al cabo lo aquí dicho no causa instancia y el contribuyente no lo puede controvertir”, ya que como se verá en el contenido de la presente, no siempre es el caso.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

TITULO I.- ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES

CAPITULO UNICO.- ORIGEN CONSTITUCIONAL DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONCILIACION FISCAL.

En toda investigación jurídica o de cualquier otra índole sin lugar a dudas es esencial conocer los respaldos o sustentos del objeto del tema a tratar, porque de esa manera podemos conocer la razón de su materialización en el mundo actual. Para la presente investigación es de vital importancia tratar los fundamentos constitucionales que impulsan y a su vez motivan los procedimientos de conciliación fiscal, ya que estos nacen basándose en garantías individuales que desempeñan un papel protagónico en materia fiscal, y que sin ellas dichos procedimientos no tendrían razón de ser. Incluso es conveniente señalar que dichas garantías están por encima de cualquier ley ordinaria o especial, en otras palabras son Ley Suprema, y ante la ausencia de su contemplación o contravención por una ley específica, deberán respetarse ante todo por tratarse de derechos elementales del gobernado.

Como primera aclaración de importancia que nos vemos obligados a hacer es que no pretendemos en el presente apartado hacer un estudio detallado de las garantías constitucionales, señalando sus orígenes, evoluciones e incidencias en las diversas ramas del derecho, ya que eso es materia de un tratado de Derecho Constitucional o Garantías Individuales. Lo que sí queremos dejar claro es como algunas de las garantías son el cimiento de los procedimientos de conciliación fiscal.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Asimismo nuestro móvil es dejar claro que el derecho de petición consagrado por el artículo 8º constitucional es el punto de partida y la acción para que se actualicen las garantías constitucionales de legalidad y de audiencia, previstas respectivamente por los artículos 14 y 16 constitucionales.

1.- Garantía de derecho de petición.

La garantía de libertad conocida como derecho de petición, se puede decir que es la columna vertebral que sostiene a los procedimientos de conciliación fiscal, debido a que con su ejercicio puede el gobernado ocurrir por escrito, en forma pacífica y respetuosa ante cualquier autoridad a solicitar por escrito la contestación a una petición. Es decir, la autoridad a quien se haya dirigido la petición tiene la obligación de dar respuesta por escrito y hacerla conocer en breve término al peticionario.

Para poder entender adecuadamente el alcance de esta garantía es importante conocer la opinión de uno de los pilares en la doctrina sobre garantías individuales, tal es el caso del maestro Ignacio Burgoa que en su tratado sobre este tema, por su parte manifiesta lo siguiente sobre el derecho de petición: “El derecho de pedir, contrario y opuesto al de venganza privada, eliminado todo éste de los regímenes civilizados, es, por tanto, la potestad que tiene el individuo de acudir a las autoridades del Estado con el fin de que éstas intervengan para hacer cumplir la ley en su beneficio o para constreñir a su coobligado a cumplir con los compromisos contraídos válidamente.”²

Burgoa asevera que la garantía de petición es el opuesto a lo que anteriormente se conocía como la venganza privada (vindicta privata), situación en la que el particular buscaba resarcir el daño sufrido en su esfera jurídica mediante la toma de la ley en sus manos. Ahora, coincidiendo con el maestro Juventino V. Castro consideramos que el opuesto a esta denominada venganza privada es la garantía prevista en el artículo 17 de la Constitución, ya que mediante esta última se instituye por primera vez la intervención del Tribunal de Justicia como mediador de las controversias en las que expresamente se prohíbe que el gobernado haga justicia por sí mismo.

Ahora el derecho de petición sí guarda una conexidad con la garantía prevista por el artículo 17 de la Carta Magna que consagra la prohibición de hacerse justicia por sí mismo y a su vez el derecho de que al gobernado se le administre justicia a través de los tribunales en

² BURGOA, IGNACIO. “Las Garantías Individuales”. ED. Porrúa. 16ª ed. México, DF. 1982. p. 292.

forma gratuita, en razón de que el simple hecho de presentar un medio de defensa es ejercer el derecho de petición activando a su vez la administración de justicia por conducto de los tribunales.

Nuestro sentir, es de que la garantía de petición es una forma de regular la relación entre Estado y gobernado que descansa en la premisa del ejercicio de un derecho de pedir, tal y como lo afirma Burgoa, siendo el mencionado gobernado el titular de ese derecho y por lo tanto el Estado el titular de la obligación de responder. En relación con lo expresado en este párrafo conviene citar al Dr. Juventino V. Castro, quien al referirse al derecho de petición consagrado en el artículo 8º Constitucional manifiesta lo siguiente: “Este es un típico ejemplo de libertad de acción garantizada constitucionalmente, con la particularidad de que no esté reconocida al individuo frente a otros particulares, sino en relación con los funcionarios y empleados públicos, y en virtud de su estructura no consiste en un simple respeto de los miembros del poder público, en un “no hacer”, ante el ejercicio de esa libertad, sino precisamente en una obligación de “hacer”, ya que se impone a los funcionarios y empleados públicos mencionados la obligación de contestar a las peticiones que reúnan los requisitos de haberse formulado por escrito, de manera pacífica y en forma respetuosa.”³

Para tener una mayor ilustración conviene transcribir el texto del artículo 8º constitucional que prevé el derecho de petición, mismo que literalmente señala:

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

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

En apoyo al artículo 8º, a su vez el artículo 35, fracción V, de la misma Constitución dispone:

³ CASTRO, JUVENTINO. “Lecciones de Garantías y Amparo”. ED. Porrúa. 1ª ed. México, DF. 1974. p. 102.

“Son prerrogativas del ciudadano:

.....

V.- Ejercer en toda clase de negocios el derecho de petición”.

Del artículo 8º constitucional podemos desprender cuatro elementos fundamentales:

-Que la petición se formule por escrito.- Necesariamente debe de mediar la petición por escrito ya que solamente de esa forma puede existir una seguridad jurídica plena por parte del gobernado que será escuchado en sus solicitudes y además de esa manera cobra vida y se hace latente la obligación por parte de la autoridad tributaria de dar respuesta por escrito a lo solicitado.

Confiarse en una opinión verbal por parte del funcionario representante o delegado de la autoridad no materializa algún tipo de garantía ya que fácilmente puede cambiar de opinión y no sostener lo una vez dicho, además como comúnmente se dice en el argot popular: *“las palabras se las lleva el viento”*. Puede también suceder que el funcionario opine desde una perspectiva muy personal y a su vez no ser avalado por la institución o autoridad que representa. El que el gobernado tenga en sus manos el escrito que contenga la petición debidamente recibida por la autoridad le confiere una certidumbre ya que solo así puede probar la existencia de la solicitud y, solamente pueden así generarse las consecuencias de derecho buscadas.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

-Que se formule de manera pacífica y respetuosa.- *En el pedir está el dar*, este requisito estriba en ausentar cualquier conducta injuriosa u ofensiva en dicha petición, así mismo evitar retar o burlar la inteligencia del funcionario presentando peticiones improcedentes o notoriamente frívolas. Recordemos que si bien este es un derecho, no por ello debemos de abusar de él, sino que se debe de actuar en una forma correcta siendo educados y civilizados en su ejercicio y asimismo usarlo como un medio estrictamente necesario y no simplemente presentarlos en forma constante con el simple propósito de pedir opiniones poco útiles.

-Que en materia política el derecho se ejerza solo por ciudadanos mexicanos.-

Esto significa interpretado a contrario sensu, que las peticiones que no versen sobre materia política podrán ejercerse por cualquier individuo sea extranjero o ciudadano. Y en lo que en materia política concierne atendiendo a lo dispuesto por el artículo 34 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el peticionario tendrá que ser mexicano por nacimiento o naturalización, tener la mayoría de edad y tener un modo honesto de vivir.

-Que la autoridad en forma escrita acuerde en breve término la petición y que la haga conocer al peticionario.- Por más sencillo que aparezca, este elemento es de suma trascendencia y el que más revuelo e interpretación ha provocado ante los altos tribunales federales, esto es básicamente porque dicha disposición no manifiesta en primer lugar que deberá entenderse por “breve término”. De acuerdo a lo manifestado por Nuestra Suprema Corte de Justicia el mencionado breve término deberá ser como máximo de cuatro meses y aplica al acuerdo que le dé trámite al escrito que contenga la petición pero no necesariamente a la resolución que decida sobre el fondo del asunto. Asimismo en segundo lugar, explícitamente prevé la obligación que tiene la autoridad de hacerle conocer al peticionario dicho acuerdo. Y finalmente en tercer lugar, este elemento consagra implícitamente la obligación que tiene la autoridad de ser congruente en la resolución que dicte con respecto a lo pedido o solicitado.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

Respecto al breve término que tiene la autoridad para pronunciar acuerdo a la petición [®] conviene citar la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Apéndice de 1975, Tercera Parte, Pág. 767:

“PETICION, DERECHO DE. TERMINO PARA EL ACUERDO RESPECTIVO.- Atento lo dispuesto por el artículo 8° de la Constitución, que ordena que a toda petición debe recaer el acuerdo respectivo, es indudable que si pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un ocurso y ningún acuerdo recae a él, se viola la garantía que consagra el citado artículo constitucional.”

Cómo es visible, la jurisprudencia citada en líneas arriba va encaminada al pronunciamiento de un acuerdo en breve término, pero queda en la ambigüedad si el acuerdo que se pronuncie deberá resolver el fondo de lo planteado o simplemente darle trámite a la petición. A juicio nuestro, dicha jurisprudencia pudiera interpretarse en el sentido de que al mencionar el vocablo “acuerdo” se refiere al de admisión o de recepción, pero no necesariamente a la resolución definitiva que decida o conteste el fondo del asunto planteado, incluso pudiéndose dictar en dicho término un acuerdo que señale que la petición requerirá de mayor estudio. Sirve de apoyo la tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, Pág. 41:

“PETICION, DERECHO DE. CUANDO NO SE CONSIDERA TRANSGREDIDO EL ARTICULO 8o. CONSTITUCIONAL.- La tesis jurisprudencial número 767 del Apéndice de 1955 al Semanario Judicial de la Federación expresa:... "Atento lo dispuesto en el artículo 8o. de la Constitución que ordena que a toda petición debe recaer el acuerdo respectivo, es indudable que si pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un ocurso y ningún acuerdo recae a él, se viola la garantía que consagra el citado artículo constitucional". Como se ve, la repetida tesis no establece que deban pasar más de cuatro meses sin contestación a una petición, para que deba considerarse transgredido el artículo 8o. de la Constitución Federal, y sobre la observancia del derecho de petición debe estarse siempre a los términos en que está concebido el repetido precepto. El mismo precepto impone a los funcionarios y empleados públicos la obligación de respetar el derecho de petición y demanda que a toda solicitud deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la que tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario. Esas obligaciones no disminuyen porque las peticiones requieren un estudio cuidadoso de parte de la autoridad o la elaboración de un dictamen e inclusive es claro que el acuerdo respectivo, cuando ese estudio requiera de tiempo más o menos considerable, podrá consistir en el mandamiento de que se le haga saber así al peticionario.”

Respecto a la comunicación o notificación que debe de efectuar la autoridad del acuerdo que se pronuncie, la tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Parte CXVIII, Pág. 115, dilucida tal aspecto:

“PETICION, DERECHO DE.- El hecho de que el artículo 8o. constitucional no esté reglamentado y, por tanto, no exista ninguna forma obligatoria sobre la manera en que deba de hacerse del conocimiento de los peticionarios el acusado que recaiga, no libra a las autoridades de la obligación que les impone el precepto legal en consulta, ya que el mismo al respecto es terminante, esto es, que las autoridades tienen la obligación de hacer conocer sus determinaciones a los peticiones en forma escrita y dentro de breve término, por lo que es claro que la manera de hacer llegar el acuerdo al interesado, queda al arbitrio de la autoridad, pero esto no es obstáculo para que de acuerdo con las normas procesales que rigen el juicio de garantía, esté obligada a demostrar que hizo conocer al peticionario el acuerdo recado, toda vez que la defensa de éste en esos casos se reduce a una negativa que no es susceptible de demostrarse, pues la carga de la prueba toca a quien afirmó que sí dió contestación.”

Igualmente nos apoyamos en la tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, Pág. 127 que especifica que la autoridad además de notificar la resolución definitiva, tiene la obligación de notificar las resoluciones de tramite relativas a la petición:

“PETICION, DERECHO DE. CORRESPONDE A LA AUTORIDAD COMUNICAR AL INTERESADO, EN BREVE TERMINO, TANTO LA RESOLUCION DEFINITIVA COMO, EN SU CASO, LOS TRAMITES RELATIVOS A SU PETICION.- Las garantías del artículo 8o. constitucional tienden a asegurar un proveído sobre lo que se pide; impone a las autoridades la obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, esté bien o mal formulada, un acuerdo, también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario. Se viola la garantía que consagra el artículo 8o. constitucional cuando no se comunica por escrito algún acuerdo recaído a la solicitud; y la sola negativa de los actos reclamados por la autoridad responsable, tratándose de la violación al artículo 8o. constitucional, fundada en que se dio respuesta a la solicitud formulada por el gobernado, no es bastante para tenerla por cierta, en virtud de que, dada la naturaleza propia de los actos reclamados, habiendo reconocido la autoridad que se le formuló la solicitud por escrito, corresponde a la propia autoridad demostrar el hecho positivo de que sí hubo la resolución respectiva y de que se hizo del conocimiento del peticionario. Por último, el artículo 8o. constitucional se refiere, no sólo al derecho que los gobernados tienen para que se les haga conocer la resolución definitiva que pone fin a su petición, sino también a los trámites que se vayan cumpliendo en los casos en que la ley requiera la sustanciación de un procedimiento, imponiendo a las autoridades la obligación de hacer saber en breve término a los interesados todos y cada uno de los trámites relativos a sus peticiones.”

En relación con la congruencia que debe guardar lo acordado con lo solicitado está la tesis aislada pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, Pág. 87:

“PETICION, DERECHO DE.- A toda petición que se haga, deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario; pero se debe entender, como lo indica la lógica más elemental, que el acuerdo recaído debe ser congruente con la petición formulada.”

Cabe precisar que con el ejercicio del derecho de petición simplemente se pretende una respuesta o contestación a lo pedido, pero es de señalarse que el artículo 8º constitucional no impone un resultado exacto, un contenido cierto, pues solo regula el deber de responder, quedando a discreción de la autoridad contestar en cualquier sentido, desde una negativa hasta conceder lo pedido.

Conviene citar al maestro Acosta Romero quien señala “La obligación del artículo 8º de contestar el derecho de petición, creemos que es discrecional en cuanto al contenido de la respuesta y al tiempo en que deba producirse, tomando en cuenta que nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que la autoridad debe contestar en un plazo máximo de cuatro meses.”⁴

El legislador fiscal debe respetar el derecho de petición, reglamentándolo debidamente en la ley, sin contradecir el mandato constitucional.

2.- Garantía de legalidad.

En relación con esta garantía perteneciente a las de seguridad jurídica, muchos jurisconsultos utilizan indistintamente la denominación garantía de legalidad o garantía de debida fundamentación y motivación de los actos de autoridad, por lo que igualmente adoptaremos tal postura.

⁴ ACOSTA, MANUEL. “Teoría General del Derecho Administrativo”. ED. Porrúa. 7ª ed. Actualizada. México, DF. 1986. p. 691.

Invocar la presente garantía es necesario ya que se torna exigible en razón del ejercicio del derecho de petición, y con mayor rigor tratándose de la materia que nos concierne, en razón de que la autoridad debe de dictar la resolución de tramite y en su momento resolución definitiva que además de ser congruente con lo solicitado, estén correctamente fundadas y motivadas.

El artículo 16 constitucional, dado su alcance y efectividad jurídica, pone a salvo a la persona de todo acto que incida en su esfera jurídica, bien porque sea arbitrario al no basarse en norma legal alguna, o por resultar contrario a algún precepto legal. Dicho artículo textualmente señala en su primer párrafo lo siguiente:

“Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

De este párrafo podemos desprender tres elementos fundamentales:

-Que el acto de molestia de emane de la autoridad competente.- En ocasiones este párrafo llega a interpretarse como una exigencia exclusiva en las órdenes de visita o cateo, pero este requisito tiene múltiples efectos y su gama de proyección es mucho más amplia ya que se extiende a todos los actos administrativos dirigidos al particular y se reitera por el legislador ordinario en las fracciones I y III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

La primera garantía de seguridad jurídica que se desprende del párrafo transcrito es de que todo acto de molestia debe emanar de autoridad competente. Por *acto de molestia*, se entiende aquel que perturbe o afecte a la persona, su familia, su domicilio, sus papeles o sus posesiones, sin cumplirse los requisitos que señala la disposición constitucional, de tal forma que no se prive definitivamente de algún derecho al molestado. Tal es el caso de aquel acuerdo, contestación o resolución que le niegue el derecho al peticionario, situación ante la cual de estimarlo conveniente el promovente, podrá impugnar dicha resolución o acuerdo.

Una vez que ha quedado claro lo que se considera como acto de molestia, nos avocamos a definir lo que se considera como competencia. Siguiendo a Mayolo Sánchez: “Debe entenderse por competencia el conjunto de atribuciones o facultades con que la Constitución, las leyes, reglamentos u otras disposiciones legales invisten o confieren a una autoridad o funcionario, a fin de ejercer su cargo o función pública para los que fueron designados o elegidos.”.⁵

La competencia en su más simple definición puede considerarse como: la titularidad de una potestad o función pública sobre una materia por un determinado ente público.

Del concepto de competencia derivan los distintos elementos que la integran:

a) **Sujeto titular:** Es el ente público que detenta la competencia. Ésta lleva insita la pertenencia a un determinado sujeto de modo que no existen competencias sin estar relacionados con un sujeto determinado.

b) **Materia:** Constituye el objeto de la norma jurídica de que se trate, es decir, la cuestión o asunto regulado.

c) **Territorio:** Constituye la circunscripción territorial dentro de la cual la autoridad o funcionario, puede validamente ejercer sus atribuciones materiales. La competencia material y territorial están intrínsecamente ligadas, y en todo acto de autoridad deberán constar necesariamente ambas. Complementa lo aquí transcrito, la jurisprudencia emitida por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho órgano Colegiado, Mayo de 1995, pág. 14, cuyo rubro y texto precisa:

“COMPETENCIA TERRITORIAL.- LA AUTORIDAD DEBE FUNDARLA EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO DE MOLESTIA.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive

⁵ SÁNCHEZ, MAYOLO. “Derecho Tributario”. ED. Cárdenas Editor y Distribuidor. 1ª ed. México, DF. 1988. p. 106.

la causa legal del procedimiento; de lo que se desprende para atender la garantía prevista por dicho numeral, la autoridad debe acreditar su competencia tanto material como territorial, señalando en el propio acto de molestia no solamente los dispositivos legales que le otorguen expresamente las facultades para actuar en tal sentido si no también el precepto, acuerdo o decreto que determine el ámbito territorial dentro del cual puede ejercitar tales atribuciones, a fin de no dejar al afectado en estado de indefensión y tenga plena posibilidad de examinar si se encuentra ubicado dentro de dicha circunscripción, si la autoridad realmente tiene atribuciones específicas que respalden su acción.”

d) Contenido: El contenido siempre está constituido por determinadas facultades potestades que recaen sobre el objeto de la competencia, es decir sobre la materia. El contenido de la competencia es siempre determinado poder que sobre una materia detenta el titular de aquélla. Estos poderes o facultades tampoco se identifican por completo con la competencia, porque ya se ha señalado que éste es un concepto más amplio, que engloba a la materia, a los poderes o facultades sobre ésta y a la titularidad de aquello por un ente público.

Tomando en cuenta todo lo anterior, si una autoridad fiscal es incompetente para dictar un acto, o incluso ni siquiera incompetente sino que simplemente omite citar en el acto pronunciado su competencia (fundar y motivar), viola en perjuicio del particular esta garantía de seguridad jurídica y de impugnarse por el particular ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa generaría una nulidad de pleno derecho del acto impugnado, salvo en los casos que nos incumbe, o sea instancias, ya que en estos casos se genera una nulidad para el efecto de que se funde y motive dicha competencia, debido a que en caso contrario se impediría a la autoridad tributaria pronunciarse sobre el fondo de lo planteado ante la misma. Apoyamos lo manifestado en la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Noviembre de 2001, Pág. 32:

“COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. LA NULIDAD DECRETADA POR NO HABERLA FUNDADO NO PUEDE SER PARA EFECTOS, EXCEPTO EN LOS CASOS EN QUE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA RECAIGA A UNA PETICIÓN, INSTANCIA O RECURSO.- Si la ausencia de fundamentación de la competencia de la autoridad administrativa que emite el acto o resolución materia del juicio de nulidad correspondiente, incide directamente sobre la validez del acto impugnado y, por ende, sobre los efectos que éste puede

producir en la esfera jurídica del gobernado, es inconcuso que esa omisión impide al juzgador pronunciarse sobre los efectos o consecuencias del acto o resolución impugnados y lo obliga a declarar la nulidad de éstos en su integridad, puesto que al darle efectos a esa nulidad, desconociéndose si la autoridad demandada tiene o no facultades para modificar la situación jurídica existente, afectando la esfera del particular, podría obligarse a un órgano incompetente a dictar un nuevo acto o resolución que el gobernado tendría que combatir nuevamente, lo que provocaría un retraso en la impartición de justicia. No obsta a lo anterior el hecho de que si la autoridad está efectivamente facultada para dictar o emitir el acto de que se trate, pueda subsanar su omisión; además, en aquellos casos en los que la resolución impugnada se haya emitido en respuesta a una petición formulada por el particular, o bien, se haya dictado para resolver una instancia o recurso, la sentencia de nulidad deberá ordenar el dictado de una nueva, aunque dicho efecto sólo tuviera como consecuencia el que la autoridad demandada se declare incompetente, pues de otra manera se dejarían sin resolver dichas peticiones, instancias o recursos, lo que contravendría el principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

-Que se funde y motive la causa legal del procedimiento.- En materia fiscal es esencial que siempre el acto de autoridad esté debidamente fundado y motivado en cuanto a su contenido, es decir que la autoridad exprese los fundamentos legales en los cuales sustenta el acto y que deberán ser exactamente aplicables al caso concreto y no ser invocadas por mera analogía o mayoría de razón y asimismo señalar las razones que provocaron que se actualizaran dichos supuestos legales y los que hayan influido para dictar el acuerdo o acto en tal o cual sentido.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Al respecto manifiesta Antonio Jiménez González en su tratado denominado Lecciones de Derecho Tributario lo siguiente en relación con los requisitos que deberá revestir la resolución de la autoridad: “Deberá contener la invocación de los dispositivos jurídicos que le sirven de apoyo a la autoridad para emitir tal acto, así como las disposiciones que tienen que ver con la competencia de la autoridad como las que prevén la hipótesis que constituye el presupuesto para el ejercicio de tal potestad. La motivación estará constituida por la explicitación de la razón o razones particulares referibles al sujeto administrado que han operado como causa eficiente y determinante para inducir a la autoridad a ejercer dicha facultad y por ende a emitir tal acto. Los motivos están constituidos por elementos de tipo fáctico usualmente y son datos que anteceden cronológica y lógicamente al acto, por tanto,

con todo rigor estos elementos son exógenos al acto mismo. Es la motivación la que viene a introducirlos en la estructura interna del acto a través del razonamiento que tiende a explicitar los motivos particulares, así como las razones acreditantes de la identidad entre el supuesto normativo invocado y la hipótesis particular.”⁶

A efecto de fortalecer las anteriores opiniones nos permitimos transcribir el siguiente criterio de emitida por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho órgano Colegiado, Noviembre de 1989, pág. 14, respecto de los requisitos que todo acto autoridad debe de revestir:

“MOTIVACIÓN Y FUNDAMENTACIÓN.- FINALIDAD DEL CUMPLIMIENTO DE ESTOS REQUISITOS. La motivación y fundamentación exigidos por el artículo 16 Constitucional para todo acto de molestia que provenga de la autoridad, siempre deben satisfacerse. Entre sus propósitos se encuentra tanto el que el particular conozca las razones que tuvo la autoridad para emitir el acto, como los preceptos legales sustantivos y adjetivos en que se apoyó para esa emisión, a efecto de que en un momento dado pueda combatirlo, evitando que quede en estado de indefensión.”

Igualmente nos apoyamos en la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Apéndice de 1975 del Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, Pág. 666:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN GARANTÍA DE. Para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirva de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca.”

Por lo manifestado se puede concluir que toda autoridad a través de los actos que emite o procedimientos que sigue en contra de alguien, debe justificar su actuación y razonar su proceder.

⁶ JIMÉNEZ, ANTONIO. “Lecciones de Derecho Tributario”. ED. Ecafsa. 6ª ed. México, DF. 2000. p. 402.

-Que el acto de molestia derive siempre de un mandamiento u orden escritos.- El tercero y último elemento guarda íntima vinculación con el ejercicio del derecho de petición, ya que el acuerdo que recaiga a la mencionada petición deberá de constar en forma escrita y hacérsela saber al gobernado. La finalidad de la entrega del acto de molestia es, en primer término, que el mandamiento no obre como una simple constancia en los expedientes administrativos de los archivos de la Administración, sino que cobre vida jurídica al trascender en la esfera del gobernado mediante su correspondiente notificación y, en segundo término, que el gobernado conozca con certeza el contenido del acto de molestia y, por lo tanto, la causa legal del procedimiento para que de esa forma de considerarlo conveniente, se combata a través del medio de defensa procedente, por incompetencia de la autoridad emisora, por falta de fundamentación y motivación o por adolecer de vicios de forma. Ahora de no cumplirse con lo aquí exigido, se violarían en perjuicio del gobernado, las garantías de audiencia y de seguridad jurídica de las cuales goza frente a la actuación de la autoridad.

No queremos dejar de afirmar que vivimos en un mundo de derecho que se rige por normas jurídicas, es básicamente el origen del orden que reviste nuestra sociedad y por más elemental y conocida por todos resulte esta afirmación, no sobra recordarla. Al vivir en ese estado de derecho se debe de tener en cuenta que los acuerdos, contestaciones, resoluciones que recaigan a nuestra petición y por ende afecten nuestra esfera jurídica, además de constar por escrito deben de señalar los fundamentos que facultan a la autoridad para emitirlo (competencia) para saber si efectivamente ésta es la que puede y debe ejercer las funciones encomendadas de acuerdo al dispositivo normativo invocado y, por otro lado los preceptos legales que sustentan la emisión del acto (fundamentación) y las razones que impulsaron a la autoridad para decidir de tal o cual manera (motivación), ya que solo así puede el gobernado tener una completa seguridad de que el acto de molestia es dictado conforme a derecho.

La garantía aquí comentada guarda una vinculación estrecha con la de petición, ya que en cuanto al contenido de las respuestas que deben emitir las autoridades fiscales a las instancias de los particulares, tenemos que deben cumplir con la garantía de legalidad, es decir estar fundadas y motivadas. Nos apoyamos en la tesis de jurisprudencia emitida por el

Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Agosto de 1997, Pág. 538:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. EL CUMPLIMIENTO DE TALES REQUISITOS NO SE LIMITA A LAS RESOLUCIONES DEFINITIVAS O QUE PONGAN FIN AL PROCEDIMIENTO. Al establecer el artículo 16 de nuestra Carta Magna que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de un mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, no alude únicamente a la resoluciones definitivas o que pongan fin a un procedimiento, sino que se refiere, en sentido amplio, a cualquier acto de autoridad en ejercicio de sus funciones, como sería, por ejemplo, la simple contestación recaída a cualquier solicitud del gobernado, a la cual la ley no exime de cumplir con los requisitos de fundamentación y motivación contenidos en tal precepto constitucional.”

Confirma lo anterior, lo tesis pronunciada por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho Órgano Colegiado, correspondiente al bimestre Enero-Febrero de 1980.-Pág. 110, que señala:

“INSTANCIAS DE LOS PARTICULARES. DEBERAN SER RESUELTAS POR LA AUTORIDAD EN FORMA FUNDADA Y MOTIVADA, REFIRIÉNDOSE A CADA UNA DE SUS PRETENSIONES.- Por tal motivo si en el caso que nos ocupa, la autoridad por una parte niega una de las peticiones de la demandante sin fundar ni motivar su negativa, ya que no hace referencia al precepto en que se apoya la demandante en la solicitud y por la otra no resuelve las demás peticiones que se le plantean deberá decretarse la nulidad de la resolución para el efecto de que la autoridad emita otra debidamente fundada y motivada en donde resuelva en forma total y conforme a derecho las peticiones de la actora. Lo anterior no quiere decir que la Sala del conocimiento esté obligando a la autoridad a emitir una resolución favorable al particular.”

Es importante recordar que los elementos comentados son exigidos en forma estricta en relación con todos los actos que se dirigen a los particulares, sean resoluciones de trámite o definitivas, ya que esta es una garantía de seguridad jurídica. Hacemos hincapié al respecto en razón de que en las comunicaciones internas entre la autoridad no es necesario cumplir con los requisitos de debida fundamentación y motivación de sus actos y esto es precisamente porque no inciden en la esfera jurídica del particular puesto a que no se notifican. Nos permitimos transcribir el Precedente pronunciado por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal

Federal de Justicia Fiscal y Administrativa visible en 1ª Revista de dicho Órgano Colegiado, Junio de 1997, pág. 28:

“FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. DICHS REQUISITOS NO DEBEN SATISFACERSE EN LAS COMUNICACIONES INTERNAS ENTRE AUTORIDADES.- El artículo 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación establece que los actos administrativos "que se deban notificar" deberán estar fundados y motivados, pero ello no rige entratándose de comunicaciones internas entre autoridades, virtud a que las mismas no constituyen actos "que se deban notificar" a los particulares, por ende, no tienen porqué satisfacer los requisitos referidos.”

3.- Garantía de audiencia.

La garantía de audiencia, también considerada de las de seguridad jurídica, es la cúspide de nuestra investigación en relación con las garantías constitucionales relacionadas con los procedimientos de conciliación fiscal, ya que mediante su ejercicio se puede controvertir un acuerdo, contestación o resolución adversa a los intereses del peticionario. Esta garantía prevista en el artículo 14 de la nuestra carta Magna, textualmente en su párrafo segundo enuncia:

“Artículo 14.-

.....
 Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

El acto de autoridad condicionado por esta garantía es el acto de privación, es decir aquél que en forma definitiva disminuya, menoscabe o merme la esfera jurídica del gobernado y de esta manera implique la privación, desposesión o despojo de un derecho.

Siguiendo al maestro Juventino V. Castro, coincidimos con él en que de la redacción de este precepto uno puede interpretar y por ende concluir que el Constituyente consideraba

que la garantía de audiencia es una garantía de tipo judicial, es decir que debe de respetarse dentro de un juicio.

Lo anterior quedo aclarado mediante jurisprudencia, y se decretó, que la garantía de audiencia se extiende además a actos de autoridad que se efectúan fuera de procedimientos judiciales, porque de otra forma las seguridades jurídicas contenidas en la garantía de audiencia no existirían ante las autoridades administrativas que dentro de sus facultades jurisdiccionales, pero fuera de juicios, priven de sus derechos a los gobernados. A esto se refiere la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Apéndice de 1995, Pág. 6:

“ACTOS ADMINISTRATIVOS, ORDEN Y REVOCACION DE GARANTIAS DE AUDIENCIA, FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- Dentro de nuestro sistema constitucional no basta que una autoridad tenga atribuciones para dictar alguna determinación, para que ésta se considere legal e imperiosamente obedecible; máxime cuando tal determinación es revocatoria de otra anterior otorgada en favor de algún individuo. Los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República imponen a todas las autoridades del país la obligación de oír en defensa a los posibles afectados con tales determinaciones, así como la de que éstas, al pronunciarse, se encuentren debidamente fundadas y motivadas.”

Una vez que ha quedado que el respeto a la garantía de audiencia es aplicable en los actos administrativos, continuaremos en desprender los cuatro elementos fundamentales del citado párrafo del artículo 14 constitucional, mismos que se traducen en los siguientes:

-Que se siga un juicio en contra de la persona a quien se pretenda privar de alguno de los bienes jurídicos tutelados por dicha disposición constitucional.- La autoridad no puede de motu proprio privar, desposeer o despojar al gobernado de un derecho esencial sin que previamente se instaure un juicio para ello.

Ahora hay opiniones encontradas con relación al respeto de la garantía de audiencia en materia tributaria, ya que la Corte en jurisprudencia ha manifestado que no es necesario que se respete la garantía de audiencia previa a la imposición de un gravamen tributario, que basta que sea posterior a su fijación, ya que se trata de una prestación unilateral y obligatoria. Lo

que aquí nos concierne, independientemente de que estemos de acuerdo con la Corte o no con relación al respeto de la garantía de audiencia previa, es de que indiscutiblemente se debe respetar con posterioridad a la fijación del gravamen, situación que veremos es violada de una manera aberrante en algunos de los procedimientos de conciliación fiscal. Nos ilustra al respecto la jurisprudencia pronunciada por Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno, visible en el Apéndice de 1995, Pág. 93:

“AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.- Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario, cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el art. 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación uniltareal y obligatoria, y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el art. 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.”

Se transcribe la siguiente jurisprudencia pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Apéndice de 1995, Pág. 62, la cual de cierta manera contradice a la anterior:

“AUDIENCIA GARANTÍA DE. DEBE RESPETARSE AUNQUE LA LEY EN QUE SE FUNDE LA RESOLUCIÓN NO PREVEA EL PROCEDIMIENTO PARA TAL EFECTO. La circunstancia de que no exista en la Ley aplicable precepto alguno que imponga a la autoridad responsable la obligación de respetar a alguno de los interesados la Garantía de previa Audiencia para pronunciar la resolución de algún asunto, cuando los actos reclamados lo perjudican no exime a la autoridad de darle oportunidad de oírlo en defensa en atención a que, en ausencia del precepto específico, se haya el mandato imperativo del artículo 14 Constitucional que protege dicha garantía a favor de todos los gobernados, sin excepción.”

Igualmente en relación con este punto surge la controversia sobre el cobro forzoso de las contribuciones. Dicho cobro viene a ser una excepción a la garantía de audiencia en materia fiscal, ya que sin necesidad de juicio previo que lo autorice, la autoridad tributaria puede privar, desposeer o despojar de derechos al gobernado. Lo anterior es en razón de que el pago del impuesto, no es una deuda proveniente de un contrato sancionado por la ley civil, sino que es el resultado de una necesidad política, cual es la de atender los servicios públicos y, para que éstos sean efectivos, el Poder Ejecutivo debe tener bajo su acción la suma de facultades necesarias, sin tener que auxiliarse de los demás poderes. Nuestra Suprema Corte ha pronunciado en ese sentido tesis aislada funcionando en Pleno, misma que es visible en el Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Pág. 55:

“FACULTAD ECONOMICO COACTIVA. NO IMPORTA INVASION DE LAS ATRIBUCIONES JUDICIALES.- El ejercicio de la facultad económico- coactiva no importa un juicio; es sólo un privilegio al fisco concedido por innegables razones de utilidad pública para cobrar sus adeudos, respetando las atribuciones de los tribunales administrativos y judiciales, a quienes el conocimiento del asunto puede pasar para su resolución, después que el embargo o el depósito estén hechos y siempre que el interesado haga valer alguna excepción. Por tanto, no puede haber invasión de atribuciones judiciales, cuando no se ejercen sino las estrictamente administrativas. Luego entonces, como la facultad económico-coactiva sí forma parte de las funciones administrativas, el Poder Ejecutivo es autoridad competente para poder ejercitarla.”

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

-Que tal juicio se substancie ante tribunales previamente establecidos.- Este elemento constituye meramente una ratificación de lo previsto por el artículo 13 constitucional en el sentido de que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales. Es una referencia a los tribunales generales, y no casuísticos, es decir aquellos que su actuación se limite a conocer de un determinado negocio para el que se hubieren creado expresamente.

-Que en el juicio se observen las formalidades del procedimiento.- Esto no es otra cosa mas que se cumplan debidamente todas las etapas procesales, verbigracia la admisión de la demanda, la contestación a la misma y su notificación al demandante, el término probatorio, la presentación de alegatos, cierre de instrucción, pronunciamiento del fallo, etcétera. Vendría a equivaler a la fórmula mexicana correspondiente al “debido proceso legal”.

-Que la resolución correspondiente se dicte con apego a las leyes existentes con anterioridad al hecho o circunstancia que dio origen al juicio.- Este elemento se refiere a la no-retroactividad legal y opera respecto a las normas sustantivas que deban aplicarse para decir el derecho en el conflicto jurídico, pues en lo que refiere a las adjetivas, estas, en la mayoría de los casos, pueden revestirse de eficacia retrospectiva sin incidir en el vicio de retroactividad.

Lo que se pretendió con este segmento fue en forma de preámbulo introducir al lector con tres garantías constitucionales fundamentales y secuenciales que respaldan a los procedimientos de conciliación fiscal. Primero fue necesario tratar lo referente al ejercicio del derecho de petición, ya que esta es la forma en que inicialmente comparece el particular en forma pacífica y respetuosa ante la autoridad para obtener una respuesta concreta a una interrogante, duda o situación en particular; de mediar respuesta cobra vida en segundo término la exigencia de la debida fundamentación y motivación del acto de autoridad por ser una exigencia constitucional que brinda seguridad jurídica al peticionario; y en relación con el fondo de lo solicitado surge en tercer término la facultad de poder controvertir la resolución mediante el ejercicio del derecho de audiencia por no ser acorde o no satisfacer los intereses del peticionario.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

TITULO II.- MARCO TEORICO

CAPITULO I.- LA INSTANCIA.

La importancia de estudiar la instancia en el presente tratado nace en razón de que a muchos de los procedimientos de conciliación fiscal se les priva de esta calidad, siendo que técnicamente y con apego a estricto derecho constituyen figuras de tal índole.

Ahora hemos dicho en nuestra introducción, que lo que buscamos con los procedimientos de conciliación fiscal es precisamente como su nombre lo dice, conciliar, y lo que se pretende evitar a toda costa o dejar como última alternativa es la contienda legal, pero no por ello una resolución dictada por la autoridad fiscal que se considere perjudicial a los intereses del particular debe de considerarse como la culminación de dichos procedimientos. Técnicamente y como veremos más adelante todos los procedimientos de conciliación fiscal que aquí estudiaremos deberán generar instancia. ¿Por qué entonces en algunos de estos procedimientos el legislador les priva de tal calidad? Incluso se condicionan de manera absurda y carente de toda justicia. Nuestra opinión es de que este tipo de procedimientos deberán ser tratados por el legislador con una mayor benevolencia para el particular, ya que no son medios de impugnación, son medios de conciliación, por lo que consideramos que debe de existir una mayor apertura y menos restringimiento.

Para poder orientar al lector de una forma más concreta respecto al fondo de esta investigación es necesario que comentemos lo que se considera instancia, ya que de esta manera se podrá comprender la trascendencia que implica el que los procedimientos de conciliación se le reconozca esta naturaleza.

1.- Definición de instancia.

Las definiciones que consideramos más apropiadas de lo que se considera instancia y instar son las siguientes:

“**instancia.** (Del lat. *instant* a). f. Acción y efecto de instar. || 7. Der. Cada uno de los grados jurisdiccionales que la ley tiene establecidos para ventilar y sentenciar, en jurisdicción expedita, lo mismo sobre el hecho que sobre el derecho, en los juicios y demás negocios de justicia. || a ~. loc. adv. A ruegos de, a petición de.”

.....

instar. (Del lat. *instāre*). tr. Repetir la súplica o petición, insistir en ella con ahínco. || 3. intr. Apretar o urgir la pronta ejecución de algo.”⁷

La instancia en su más elemental definición jurídica significa: “Cada una de las etapas o grados jurisdiccionales del proceso destinado al examen de la cuestión debatida y a su decisión// Acto de impulso procesal.”⁸

La instancia es una etapa que se considera impulsa al proceso, puede decirse en términos coloquiales que es una especie de trampolín, es el medio que para efectos de la ley fiscal puede incitar o provocar la contienda legal. El maestro Briseño Sierra en su tratado de Derecho Procesal Fiscal manifiesta lo siguiente en relación con el derecho de instancia:

“El de instancia es un derecho dinámico, frente a las obligaciones que implican derechos estáticos, porque el primero no puede concebirse sin el movimiento. Pero ese movimiento no es el físico, no es la traslación o actuación material. Ellas pueden señalar el momento en que se inicia y termina la conducta de los sujetos, pero no pueden dar la nota que determina, que aclara el sentido dinámico jurídicamente entendido.”

El dinamismo jurídico es meramente ideal, es inteligible, no perceptible. Consiste en la indispensable movilización de la atención, desde un punto de la relación al siguiente o posteriores. Cuando se dice que un acreedor tiene un derecho estático, se significa con ello una permanencia lo suficientemente comprensible sin requerir complementación posterior. El fisco es un acreedor porque tiene el derecho de percibir una contribución. No hay, en esta situación, necesidad de mover la inteligencia de un concepto al siguiente, basta indicar el sujeto y su título.

⁷ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. op. cit. p. 870.

Pero en los derechos de instancia, no cabe suponer que alguien sea titular de una de ellas sin inquirir mentalmente hacia dónde va. Ser el portador de una instancia es tener el derecho de provocar algo de alguien.”⁹

A su vez González Pérez señala: “la instancia es, pues, el acto del interesado que promueve un procedimiento, el acto por el que se deduce ante la administración una petición, que pueda consistir en la solicitud de la adopción de un acto o la ejecución de uno ya existente.”¹⁰

El maestro Briseño en su tratado sugiere ocurrir al recurso como derecho de instancia por excelencia, ya que a través de su promoción es como se logra una eficacia y eficiencia plena. Eficacia porque obliga a la autoridad competente a resolver y eficiencia porque significa la objeción del acto de autoridad que va orientado a su modificación.

Como hemos mencionado, nuestra investigación no se encamina a tratar los recursos administrativos con profundidad. El recurso administrativo, en su modalidad de revocación, es de gran utilidad en la impugnación del acto de autoridad, pero no nos interesa para la conciliación, ya que como lo veremos más adelante el recurso será un medio de defensa que ~~desacreditaremos para los propósitos de las resoluciones fiscales que recaigan a los procedimientos de conciliación fiscal.~~

Tratar lo relativo a la instancia consideramos importante en virtud de que habrá ocasiones en las que será necesario la contienda legal, y sucede que en varios de los procedimientos de conciliación fiscal, como por ejemplo la solicitud de condonación de multas previsto por el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, se suprime esta calidad y específicamente se menciona: “...no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.”

⁸ DE PINA, RAFAEL. “Diccionario de Derecho”. ED. Porrúa. 10ª ed. México, DF. 1981. p. 300.

⁹ BRISEÑO, HUMBERTO. “Derecho Procesal Fiscal”. ED. Antigua Librería Robredo. 1ª ed. México, DF. 1964. pp. 93-94.

¹⁰ GONZÁLEZ, JESÚS. “Manual de Procedimiento Administrativo”. ED. Civitas Ediciones, S. L. 1ª ed. Madrid España. 2000. p. 133.

El propósito de las instancias, es la controversia. Si se presenta un escrito ante la autoridad fiscal con el propósito de esclarecer o discernir un punto, lo que se busca es tener la oportunidad de controvertir su resultado de ser desfavorable, pero si la ley ordinaria no lo permite es lógico que se le está privando al particular de su más elemental garantía de audiencia, derecho constitucional que esta sobre cualquier ordenamiento secundario.

2.- Derechos de instancia.

Es importante estudiar el grupo de derechos que tienen de común denominador su dinamismo (intelectivo, jurídico-lógico). Son derechos de movimiento, derechos que en su mención se invoca la comprensión adjetiva y práctica.

2.1.- Derecho de petición.

Ya tratado en la presente investigación como una garantía constitucional elemental, constituye un derecho de eficacia conocida, pero de eficiencia desconocida.

La eficacia conocida radica en el deber de responder por escrito y hacerle conocer al peticionario el acuerdo en breve término.

La eficiencia desconocida radica en la discrecionalidad con que cuenta la autoridad para contestar en el sentido que sea, ya que no está obligada a contestar en determinado sentido, tal y como lo hemos dejado claro.

Los procedimientos de conciliación a nuestro juicio constituyen una especie de este género y esto quedará más claro conforme se estudian los demás derechos de instancia.

2.2.- La denuncia.

Al referir a la denuncia no estamos aludiendo a aquella tratada por el campo penal, en donde la comisión de un delito es puesto en conocimiento de la autoridad encargada de

perseguir su sanción, nosotros simplemente la tratamos como el medio para enterar de los hechos a la autoridad, pero sin un fin determinado.

La denuncia va un poco más allá de la simple eficacia de la respuesta. La denuncia es meramente la participación de conocimiento. Tiene un fin informativo, pero esencialmente práctico que es medido por la norma legal aplicable al caso. La denuncia, contrario a la petición, no busca una respuesta específica, pues su pretensión es la formal participación de conocimiento. Ejemplo de este concepto es la declaración anual de ingresos que presenta el contribuyente a la entrada del año siguiente, que viene a ser un documento totalmente informativo que entera a la autoridad sobre lo que ha percibido el contribuyente, deducciones realizadas y saldos a favor o a cargo.

La denuncia, no produce una actividad especial, pero tiene un destinatario y por ello es un derecho dinámico. Además constriñe a la autoridad en sus términos, ya que así la misma no puede argüir un desconocimiento.

2.3.- La querrela.

La querrela que aquí se analizara, al igual que la denuncia se encuentra desligada del campo penal, pero persigue fines esencialmente iguales a la querrela penal, esto es remover el obstáculo, en otras palabras remediar el problema. Aquí no se trata simplemente de dejar constancia, de acreditar un hecho, sino de perseguir la remoción de un obstáculo, que proviene, precisamente de la autoridad.

La querrela administrativa, en particular la fiscal, se distingue de la penal, en que no se presenta en contra de un particular, sino por razón de actos de autoridad.

Si el contribuyente se encuentra afectado en sus intereses por cualquier actitud, se querrela, lo hace acudiendo ante la autoridad competente, sea el propio director de la oficina o su superior, para manifestar que le perjudica la intransigencia y exceso de poder del exactor.

2.4.- El recurso.

Como hemos visto el derecho de petición es uno de eficacia reconocida, pero de eficiencia dudosa. La denuncia sí es eficiente, pero su eficacia se encuentra limitada a la mera comunicación de hechos. Y la querrela por su lado es eficaz, pero no muy eficiente, porque el querellante solo tiene derecho de incitar a la autoridad, no a forzarla tomar una decisión favorable.

El recurso, en cambio controvierte en forma expresa el acto de autoridad. Su diferencia con la querrela es de que se endereza en contra de los actos administrativos y no en contra del exceso de poder del exactor. Se distingue de la petición porque su eficiencia está prevista con certeza. Y su diferencia con la denuncia estriba en que busca no informar sobre hechos propios, sino modificar el acto de autoridad.

Ahora el recurso queda en el campo del control a posteriori, pero aún conserva la limitación de su pretensión, porque se somete ante la autoridad en su calidad de juez y parte y por ende no se puede lograr algo más que el reacertamiento, de la justeza o reajuste del primer acertamiento. Sí, es cierto, se encamina en contra del acto de autoridad, pero no deja de ser la autoridad quien lo resolverá y por lo tanto el recurrente no puede pedirles algo que esté fuera de su estricta competencia.

Los recursos administrativos constituyen medios de control de la administración en sede administrativa, es decir pertenecen, operan y discurren en el ámbito de la Administración Pública. Complementa lo anterior, la opinión contenida en la tesis aislada dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Mayo de 2002, Pág. 303:

“RECURSOS EN SEDE ADMINISTRATIVA. LOS PRINCIPIOS DE IMPARTICIÓN DE JUSTICIA, ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL DEBEN ADECUARSE A LA NATURALEZA DE INTERÉS PÚBLICO DE AQUÉLLOS.- El recurso administrativo, en razón de su naturaleza, no implica la realización de una función jurisdiccional en tanto que en él no existe un órgano independiente ante el que se dirima una

controversia, sino que se trata de un mero control interno de legalidad de la propia administración responsable de los actos impugnados, en ejercicio de un control jurídico que tiende más a la eficacia de su actuación, que es de orden público, que a la tutela de intereses particulares, de manera que dentro de los procedimientos recursales generalmente no rigen los principios de igualdad de las partes, ni de contradicción, puesto que no hay demandado, ni existe un Juez imparcial. En congruencia con lo anterior, se concluye que en los recursos administrativos rige, en lo esencial, la garantía individual de impartición de justicia pronta y completa que consagra el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que implica que los principios que conforman ese derecho subjetivo público, deberán adecuarse a las diversas finalidades de esos medios de defensa.”

Confirma lo expuesto, precisando el alcance de las funciones de la autoridad administrativa en la resolución de recursos, la tesis aislada dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Mayo de 2002, Pág. 304:

“RECURSOS EN SEDE ADMINISTRATIVA. NO IMPLICAN EL DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD JURISDICCIONAL.- Los recursos administrativos y los pronunciamientos en ellos emitidos son actos de naturaleza administrativa, en tanto que el órgano que los tramita y resuelve no realiza una verdadera función jurisdiccional, ya que no hay controversia entre el particular que lo hace valer y el órgano de la administración pública, pues se trata de un mero control interno de legalidad de sus actos, que no es resuelto por un órgano imparcial e independiente del que emite el acto, además de que al promoverse el recurso por el particular afectado en contra de un acto administrativo, hay colaboración del gobernado para lograr eficiencia administrativa, para lo cual no obsta que el interesado recurrente resulte beneficiado con la resolución que se emita, por lo que, en todo caso, el recurso administrativo constituye un medio de control en la administración. De lo anterior se concluye que el recurso en sede administrativa no implica una función jurisdiccional propiamente dicha, sino simplemente administrativa, pues no existe una verdadera controversia, ya que para ello sería indispensable que las pretensiones de la administración pública fueran contradictorias con las del particular, lo que no sucede, toda vez que hasta en tanto no haya sido agotada la vía administrativa, no podrá afirmarse que la administración sostiene un punto de contradicción con el particular.”

Un sector de la doctrina distingue los recursos administrativos en gratuitos y jerárquicos dependiendo si la propia autoridad de quien emana el acto recurrido es la llamada a resolver las pretensiones hechas valer por medio del recurso o bien su superior jerárquico.

3.- Definición de pretensión.

Igualmente para definir lo que se considera pretensión, nos remitimos a lo dispuesto por el Diccionario de la Lengua Española:

“**pretensión.** (Del lat. praetens o, -ōnis). f. Solicitación para conseguir algo que se desea. || 2. Derecho bien o mal fundado que alguien juzga tener sobre algo. || 4. Der. Objeto de una acción procesal, consistente en pedir al juez un determinado pronunciamiento.”¹¹

El maestro Briseño vuelve a referir un punto indispensable para la presente investigación, lo relativo a la relación entre la instancia y la pretensión, manifestando lo siguiente: “En los derechos de instancia, hay una referencia forzosa a una relación, porque nada en el derecho puede ser inútil (como en el juego), la actividad jurídica es pragmática, es utilitarista. El derecho se construye para lograr objetivos, de manera que instar por instar no tiene sentido.

Esa referencia es otro punto constante de todos los derechos de instancia y se denomina la pretensión.

Por la pretensión, primero, y luego por la estructura, cada derecho de instancia, adquiere los perfiles de su definición.”¹²

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

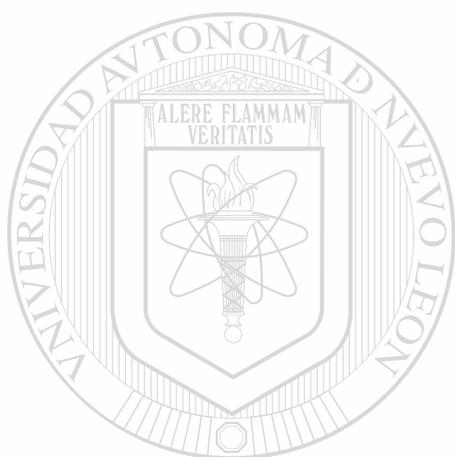
A su vez el maestro Rafael de Pina, define la pretensión procesal de la siguiente manera: “Acción y pretensión son entidades jurídicas diferentes, pero no opuestas. La acción, como poder o facultad de provocar e impulsar la actividad jurisdiccional, al ser ejercitada, abre la posibilidad legal de que el juez resuelva sobre una pretensión que, integrando el contenido de una demanda, constituye el objeto del proceso.”¹³

¹¹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. op. cit. p. 1241.

¹² BRISEÑO, HUMBERTO. op.cit. p. 98.

¹³ DE PINA, RAFAEL. op. cit. p. 388.

De todo lo anterior se puede concluir que la instancia es el conducto por medio del cual se ejercita la pretensión, o en su más práctica comparación *la forma para hacer valer el fondo*. El fondo o la pretensión es estático y la instancia es la manera en que la pretensión puede entrar en movimiento y de esta manera activar la justicia, sea mediante un proceso judicial o como en el presente caso, el procedimiento administrativo.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPÍTULO II.- EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

Al mencionar “procedimiento administrativo” no estamos aludiendo a aquél que es regulado por la Ley Federal del Procedimiento Administrativo, estamos refiriendo a aquellos que aunque nominalmente no se les designe de tal forma, están contemplados por el Código Fiscal de la Federación.

Hemos decidido tratar el procedimiento administrativo ya que este es el entorno de la instancia y lo estudiaremos tanto desde el punto de vista oficioso como aquél generado a instancia de parte.

1.- Definición de procedimiento administrativo.

En principio citaremos la definición que ofrece la Real Academia Española en el Diccionario de la Lengua Española de lo que se considera procedimiento:

“procedimiento. m. || 3. Der. Actuación por trámites judiciales o administrativos.”¹⁴

Asimismo, para Rafael de Pina significa: “Conjunto de formalidades o trámites a que está sujeta la realización de los actos jurídicos civiles, procesales, administrativos y legislativos.”

La palabra procedimiento referida a las formalidades procesales es sinónima de la de enjuiciamiento como la de proceso lo es de la de juicio.

El procedimiento constituye una garantía de la buena administración de la justicia. Las violaciones a las leyes del procedimiento pueden ser reclamadas en la vía de amparo.”¹⁵

El autor Alfonso Nava Negrete define el procedimiento administrativo como “el camino o vía legal que debe seguir la autoridad administrativa para la creación del acto

¹⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. op. cit. p. 1247.

¹⁵ DE PINA, RAFAEL. op. cit. p. 392.

administrativo. El procedimiento engloba todos los actos o procedimientos, pasos o formalidades que preceden a la formación definitiva del acto administrativo.”¹⁶

Cabe aclarar que son cuestiones distintas el proceso administrativo y el procedimiento administrativo. Al hablar del primero implica litigio, es hablar de la vía prevista en ley para encausar las acciones de quienes exigen justicia ante los tribunales a fin de que se dirima una controversia de tipo administrativa, mientras que el segundo como bien lo dice Nava Negrete “es el medio o vía legal realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la Administración.”¹⁷

Un procedimiento supone, una secuela o sucesión de actos de trámite que culminan con una resolución definitiva.

Ahora, tal y como lo veremos más adelante, habrá procedimientos administrativos que inicia oficiosamente la autoridad administrativa y otros que sean provocados o inducidos por el particular, es decir a instancia de parte.

2.- Tipos de procedimientos administrativos.

El maestro Sergio Francisco de la Garza clasifica a los procedimientos administrativos tributarios tomando en cuenta nuestro sistema que es el siguiente:

“a) Procedimientos preparatorios y de control previo, que se refieren a todos los actos realizados por la Administración para establecer los métodos y las medidas para llegar a conocer la producción de los hechos generadores de créditos fiscales y la existencia y actividad de los sujetos pasivos potenciales o actuales de créditos tributarios y para controlarlos adecuadamente;

b) Procedimiento de determinación, por virtud del cual la Administración indaga la producción de hechos generadores que le han sido o no declarados, revisa las declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido propiamente denunciados y si la

¹⁶ NAVA, ALFONSO. “Derecho Administrativo Mexicano”. ED. FCE. México, DF. 1995. p. 297.

determinación hecha por el sujeto pasivo está de acuerdo con la ley o bien rectifica la determinación, o hace la determinación cuando la ley así lo encarga;

c) Procedimientos de reembolso y de extinción de créditos fiscales;

d) Procedimientos coercitivos, que utiliza la Administración para hacer cumplir sus determinaciones;

e) Procedimientos de ejecución forzosa,

f) Procedimientos de impugnación, que la ley establece para la protección de los derechos del contribuyente.”¹⁸

Nosotros por nuestro lado añadiríamos, un procedimiento administrativo más:

g) Procedimientos administrativos no contenciosos ó de conciliación fiscal, mismos que no revisten propiamente la característica de medios de impugnación, sino que se trata de promociones pacíficas presentadas ante la autoridad fiscal, con el fin de pedir su opinión, solicitar que reconsidere una resolución desfavorable, aclarar o explicar una situación, solicitar que confirme una posición, etcétera.

3.- Inicio del procedimiento administrativo.

La ley es la fuente principal del Derecho Fiscal Administrativo, las normas legales adjetivas se prevén en gran parte en el Código Fiscal de la Federación, el cual dedica el Título V, a los denominados Procedimientos Administrativos, mas sin embargo, al leer el mencionado ordenamiento se puede concluir que existen diversos tipos de procedimientos administrativos que no están previstos en este Título, pero que a nuestro juicio son en todo contexto procedimientos administrativos. Ahora bien, el Título V del Código Fiscal trata los dos tipos de procedimientos que nos servirán para la siguiente clasificación, es decir el procedimiento administrativo iniciado de oficio como lo es el procedimiento administrativo de ejecución y el procedimiento administrativo iniciado a instancia de parte como lo es el recurso de revocación. A continuación hacemos la clasificación de las maneras en que inicia el procedimiento administrativo.

¹⁷ NAVA, ALFONSO. “Derecho Procesal Administrativo”. ED. Porrúa. 1ª ed. México DF. 1959. p. 78.

3.1.- Oficioso.

El procedimiento administrativo se desarrolla a través de distintos actos de ordenación, como lo son los actos de impulso y que en este caso tendrá un principio inquisitivo, es decir una vez iniciado no es necesario el impulso del particular.

El procedimiento administrativo oficioso, es aquél que inicia sin intervención de la voluntad del particular y que tiene como único impulso la voluntad de la Administración Pública. Su inicio de oficio implica que es un acto de trámite de la autoridad, ejemplo de este tipo de procedimientos es los actos de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y esencialmente la notificación de órdenes de visita.

El procedimiento administrativo tributario es esencialmente oficioso. El interés que busca es principalmente el interés público, esto es, el de la necesidad de obtener los ingresos o recursos para satisfacer los gastos públicos. Por tanto, nadie espera que lo impulse sino la propia administración, la cual tiene la responsabilidad de lograr el fin que se propone, que es el de hacer ingresar recursos económicos al erario.

3.2.- A instancia de parte.

El procedimiento administrativo que da inicio a instancia del interesado, es cuando éste promueva ante la autoridad para resolver una pretensión.

La instancia deberá solicitar cuestiones posibles y lícitas, éstas promociones deben de presentarse directamente en las oficinas autorizadas de la autoridad resolvente.

Ahora, esta forma de iniciar el procedimiento administrativo es producto esencialmente de lo dispuesto por el artículo 8º constitucional, y estriba medularmente en el derecho que tiene el gobernador de recibir respuesta escrita de la autoridad ante la cual presenta una petición.

¹⁸ DE LA GARZA, SERGIO. "Derecho Financiero Mexicano". ED. Porrúa. 18ª ed. México, DF. 1994, p. 675.

CAPITULO III.- EL ACTO ADMINISTRATIVO.

El estudio del acto administrativo es de gran importancia, ya que es la forma en que la autoridad externa su voluntad y de esta manera incide en la esfera jurídica del particular. Conocer la definición del acto administrativo y sus elementos más relevantes será una parte muy importante ya que existirá la situación en que se presente una promoción para argüir sobre la improcedencia de un acto administrativo desfavorable, como lo es el caso de la aclaración administrativa, donde finalmente recaerá otro acto administrativo, consistente en la resolución expresa que resuelva la aclaración. En otras ocasiones no se promoverá contra acto administrativo alguno, sino que se buscará respuesta por parte de la autoridad con relación a un planteamiento sobre una situación real y concreta, tal es el caso de la consulta, debiendo recaer a esta una resolución expresa o ficta, asumiendo igualmente dicha resolución la calidad de acto administrativo.

Ahora como hemos mencionado en el párrafo que antecede y como posteriormente veremos en este estudio, la notificación del acto administrativo es indispensable para que generen los correspondientes efectos, de ahí que su fecha de emisión sirva simplemente como indicio para verificar y corroborar que la autoridad emisora del acto fuere competente a la fecha en que suscribió el acto, pero la notificación es el acto mediante el cual se da publicidad a las resoluciones de la autoridad y, por ello, es a partir del instante en que ésta se efectúa en que el acto de la autoridad hacendaria surte efectos frente al particular, pues desde ese momento el contribuyente tiene pleno conocimiento de su existencia.

1.- Definición de acto administrativo.

La resolución expresa que recaiga a una petición en materia tributaria, en virtud de su pertenencia a la especie de los actos administrativos, se encuentra sometida al régimen jurídico genérico de los actos administrativos unilaterales, es decir aquellos que provienen de la única voluntad de la administración.

Acosta Romero define al acto administrativo como “una manifestación unilateral y externa de la voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.”¹⁹

Como veremos a lo largo de esta investigación, los requisitos que deberá contener todo acto administrativo se encuentran contemplados por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, que textualmente señala:

“Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban de 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 la responsabilidad.”[®]

Ahora, entre otros atributos al acto administrativo le son referibles los siguientes:

1.1.- Presunción de legalidad del acto administrativo.

De acuerdo al artículo 68 del Código Fiscal de la Federación los actos y resoluciones de las autoridades gozan de la presunción de legalidad, siendo de esta manera uno de los privilegios del fisco, esto significa que no requiere de una sentencia judicial que la decrete ajustada a ley para que surta sus efectos jurídicos. Tal presunción no es definitiva sino que

¹⁹ ACOSTA, MANUEL. op. cit. p. 529.

persiste mientras el particular no la desarticula a través de los medios de defensa, que son los únicos instrumentos que se perfilan a tal fin.

En nuestro derecho, tal privilegio lo encontramos fundamentado desde la Ley de Justicia Fiscal, antecedente primario del Código Fiscal de la Federación vigente, al expresar en su exposición de motivos, que la presunción de legalidad de los actos administrativos es algo que la teoría del derecho administrativo como el derecho tributario acepta. Asimismo y concretamente en materia tributaria esa presunción se apoya, por una parte, en el hecho de que antes de emitir su acuerdo la autoridad fiscal ha instruido ya, en la generalidad de los casos, un expediente y, por la otra, en la consideración fundamental de que la Administración Financiera, por su calidad de órgano del poder público, encargado de observar la ley y privado de un interés propio, diverso del interés público, no es normal que dicte resoluciones arbitrarias o fundadas en datos inexactos; pero naturalmente esta presunción puede y debe ceder ante las pruebas y alegaciones del particular lesionado.

Ahora, el que goce de dicha presunción no significa que la autoridad quede eximida de fundar y motivar correctamente sus resoluciones de cualquier tipo, en este caso las que recaigan a una petición, ya que como ha quedado claro esta además de ser una exigencia impuesta por la ley ordinaria es por mandato constitucional que deberá cumplirse, de lo contrario el particular afectado podrá impugnarlo a través de los medios de defensa a su alcance, que las propias leyes le concedan.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

En el Código Fiscal de la Federación, el principio citado está reconocido expresamente en el artículo 68 al establecer que:

“Artículo 68.- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho.”

Complementan dicho dispositivo legal, los artículos 81 y 82 del Código Federal de Procedimientos Civiles, señalando respectivamente:

“**Artículo 81.-** El actor (contribuyente) debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo (Fisco) los de sus excepciones.”

“**Artículo 82.-** El que niega sólo está obligado a probar:

I.- Cuando la negación envuelva la afirmación expresa de un hecho;

II.- Cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el colitigante (Fisco), y

III.- Cuando se desconozca la capacidad.”

Ahora bien, cuando las afirmaciones de la autoridad se hacen sin base alguna y así lo manifiesta el interesado en su medio de defensa, se traduce en que la carga de la prueba corresponde a la autoridad.

Por otra parte, si la autoridad cuenta con los elementos para demostrar que la actuación del particular en el medio de defensa que intenta es improcedente e ilegal, a ella corresponde probar tal circunstancia.

Asimismo, cuando el interesado niega la existencia de un acto de autoridad, como no está obligado a probar el contenido de su negativa, la carga de la prueba recae en la autoridad.

Sin embargo, cuando la negativa del particular implique la afirmación de un hecho, a él corresponde probarlo.

1.2.- Permanencia del acto administrativo.

En principio todo acto administrativo tiene vocación de perennidad, es decir normalmente se produce para que proyecte su vida por tiempo indefinido. Resultan excepcionales los actos de duración limitada, por ejemplo los actos autorizables como las licencias, los permisos o las autorizaciones. Sin embargo, no significa que fatalmente la autoridad administrativa debe quedar atada indefinidamente a los términos de sus propios actos, ni tampoco que discrecionalmente pueda la autoridad bien modificarlos o retirarlos de la vida jurídica. Tanto la permanencia, como el retiro y modificación del acto constituyen

episodios sometidos a particulares regímenes jurídicos en función básicamente de la seguridad jurídica y exigencias de legalidad.

1.3.- Inmodificabilidad o irrevocabilidad del acto administrativo favorable.

Tratándose de actos desfavorables, se precisa por vía de principio general el de su revocabilidad o modificación, cuando quede demostrada su notoria ilegalidad y que precisamente no se revoque o modifique empeorando así la situación del particular.

El acto favorable o declarativo de derechos, es irrevocable e inmodificable en forma unilateral, sin importar que existan razones de notoria ilegalidad, es decir no obstante que el acto revista características que evidencien su invalidez. Esto es porque sería tanto como contravenir la garantía de seguridad jurídica del particular que se ha visto beneficiado por el acto favorable.

2.- Discrecionalidad en la emisión del acto administrativo.

La discrecionalidad en la forma de actuar de la autoridad fiscal es de hacerse notar en la presente, esto es en virtud de que dentro de la propia ley se le concede y se le reconoce a la autoridad un privilegio, al hablar nosotros de la discrecionalidad estamos aludiendo a la libertad que tiene la autoridad dentro de los márgenes legales actuar de una u otra manera. ®

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

El maestro Miguel Acosta Romero en relación con la facultad discrecional tiene que decir lo siguiente: “Consiste en la facultad que tienen los órganos del Estado para determinar, su actuación o abstención y, si deciden actuar, que límite le darán a su actuación y, cual será el contenido de la misma; es la libre apreciación que se le da al órgano de la Administración Pública, con vistas a la oportunidad, la necesidad, la técnica, la equidad, o razones determinadas, que puede apreciar circunstancialmente en cada caso, todo ello, con los límites consignados en la ley.

Acto discrecional en consecuencia, es el que se emite de acuerdo, o usando de esa facultad.

De la anterior definición, se desprenden los siguientes elementos:

1.- Como parte de la competencia del órgano administrativo, la ley (tanto desde el punto de vista formal, como material), debe ser siempre la que la otorgue.

2.- Sus límites son los que la propia ley señala a la autoridad.

3.- Su objeto, es que, dentro de esos límites, se pueda apreciar por parte del funcionario, una serie de circunstancias que van desde el decidir si se actúa, o no, hasta señalar el límite de esa actuación.”²⁰

En oposición a la facultad discrecional existe la facultad reglada, y consiste en aquella que restringe a la autoridad a que asuma la posición que precisa la ley, es decir no le deja margen alguno para decidir libremente sobre su actuar en tal o cual sentido, sino que la norma jurídica delimita en forma expresa su proceder. Una precepto jurídico contiene una facultad reglada cuando señala la conducta específica que debe seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal.

Para dejar establecida adecuadamente la diferencia entre una facultad reglada y una facultad discrecional o potestativa, nos permitimos transcribir la siguiente jurisprudencia emitida por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho órgano Colegiado, Junio de 1983, pág. 871, cuyo rubro y texto precisa:

“FACULTADES REGLADAS Y FACULTADES DISCRECIONALES.- SU DISTINCIÓN.- Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan establecidas en ley, no solo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y cómo debe hacerlo, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está

²⁰ ACOSTA, MANUEL. op. cit. pp. 686-687.

en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculado su ejercicio por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuanto la ley otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla de ejercicio de facultades discrecionales.”

Ahora, la discrecionalidad no es sinónima de arbitrariedad, es decir no implica capricho por parte de la autoridad en sus actuaciones, de ahí que debemos dejar claro, que en todas las facultades discrecionales, por libres que las supongamos, se ejercita una facultad más o menos reglada, ya que es la propia ley la que le da pauta a la autoridad de emitir sus pronunciamientos en ese sentido según lo amerite el caso.

Citando de nueva cuenta a Acosta Romero, manifiesta: “Toda autoridad que actúa en ejercicio de una facultad discrecional, debe partir de una base legal, es decir, debe estar autorizada para ello, en una norma jurídica explícita; no creemos que pueda darse administrativamente en forma implícita.

La autoridad que actúa arbitrariamente, no parte de una ley, ni busca generalmente, la satisfacción de necesidades de interés colectivo, sino la satisfacción de un interés propio; y además puede ser expresión de su capricho o del buen o mal humor que, en un momento dado, observe el detentador del poder.”²¹

En armonía con lo ya estudiado respecto a las garantías constitucionales relacionadas con los procedimientos de conciliación, conviene resaltar asimismo la obligación de satisfacer los siguientes principios constitucionales siempre que el acto discrecional afecte la esfera jurídica del particular:

a) Legalidad: El principio de legalidad establecido en los artículos 14 y 16 constitucionales, debemos entenderlo en el sentido de que la facultad discrecional siempre

²¹ ACOSTA, MANUEL. *ibid.* p. 690.

debe tener una base legal, o sea, siempre estar conferida al funcionario, la competencia para realizar esa clase de actos en una ley.

b) **Fundamentación:** Pensamos que la garantía de fundamentación de los actos de autoridad es distinta de la que se expresó en el párrafo inmediato anterior, pues en el caso concreto no sólo será el ejercicio de la competencia otorgada por la ley, sino también la fundamentación expresa del acto discrecional, en los preceptos que sirvan de base para ello.

c) **Motivación:** El acto discrecional no sólo debe ser legal y fundado, sino también motivado conforme lo expresa el artículo 16 constitucional, es decir, que se deben expresar los antecedentes, orígenes y causas que precedieron y dieron lugar al acto discrecional. La motivación debe darse en la realidad práctico-jurídica, no simplemente manifestados a priori por la autoridad.

d) **Debe ser por escrito:** El acto discrecional que reúna las condiciones antes enumeradas, para ajustarse a los principios constitucionales que estamos comentando, debe ser exteriorizado por escrito, es decir, la forma externa objetiva que debe adoptar, es la escrita.

Reiterando lo transcrito líneas arriba, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en tesis aislada, que el ejercicio de la facultad discrecional está subordinado a la regla del artículo 16 constitucional y sujeto al control judicial, cuando el juicio subjetivo del autor del acto no es razonable, sino arbitrario y caprichoso. Dicha tesis es visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Septiembre de 1998, Pág. 56:

“FACULTADES DISCRECIONALES. APRECIACIÓN DEL USO INDEBIDO DE LAS CONCEDIDAS A LA AUTORIDAD.- La base total de las facultades discrecionales es la libertad de apreciación que la ley otorga a las autoridades para actuar o abstenerse, con el propósito de lograr la finalidad que la propia ley les señala, por lo que su ejercicio implica, necesariamente, la posibilidad de optar, de elegir, entre dos o más decisiones, sin que ello signifique o permita la arbitrariedad, ya que esa actuación de la autoridad sigue sujeta a los requisitos de fundamentación y motivación exigidos por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo cual permite que los actos discrecionales sean controlados por la autoridad jurisdiccional.”

3.- La resolución administrativa.

Toda resolución es una decisión que define o da certeza a una situación legal o administrativa, es una de las especies del acto administrativo y la que nos concierne para la presente investigación.

Una de las tantas formas de clasificar a las resoluciones administrativas son en provisionales y en firmes.

a) Resolución provisional o de trámite: Es aquella que no resuelve en forma definitiva la situación jurídica del gobernado, sino que se considera como un medio informativo contra el cual no procede medio de defensa, como ejemplo de esta puede citarse el llamado oficio de observaciones en las revisiones de escritorio, documento que carece de fuerza definitiva ya que respecto de este se concede el plazo de veinte días al particular para aclarar lo aducido por la autoridad, la que podrá o no tomar en cuenta esos argumentos para dictar la resolución definitiva que concluya dicho procedimiento de revisión.

b) Resolución firme o definitiva: Teóricamente, no admiten aclaración al respecto, y sólo serán impugnables cuando la propia ley permite controvertirlas mediante otras instancias. Existen ciertas resoluciones administrativas que legalmente no admiten defensa alguna en su contra, tales como las que recaigan a la aclaración administrativa, reconsideración administrativa y solicitud de condonación de multas..

Para que una resolución se considere definitiva es menester que la misma se dirija y notifique al particular, siendo pertinente aclarar que además de que las comunicaciones internas entre la autoridad están desprovistas del imperativo de cumplir con la garantía de fundamentación y motivación, no se consideran resoluciones fiscales definitivas. Nos sustentamos en la jurisprudencia dictada emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Diciembre de 1991, Pág. 46:

“RESOLUCION DEFINITIVA FISCAL. NO LA CONSTITUYE LA REMISION DE UNA AUTORIDAD A OTRA, DE LA PROMOCION DE UN CONTRIBUYENTE.- El oficio mediante el cual una autoridad hacendaria remite a otra la promoción de un contribuyente en la que solicita algún beneficio de tipo fiscal, por estimar que esta última es competente para resolver sobre tal cuestión, no constituye una resolución definitiva, sino de mero trámite, aun cuando en el texto de dicha comunicación se incluya el criterio para la aplicación de disposiciones fiscales, en los términos del artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, y aunque en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo octavo constitucional, se le marque copia al peticionario.”

Existen a su vez resoluciones administrativas que derivan del derecho constitucional de petición ejercido por el contribuyente. Una manera de clasificar a este tipo de resoluciones, son en expresas y en implícitas o ficta.

a) Resolución expresa: Es aquella que reviste la forma escrita a través de la cual es explícita la voluntad de la autoridad competente respecto a la materia objeto de petición.

b) Resolución implícita o ficta: Las resoluciones implícitas constituyen la otra modalidad que por disposición expresa de la ley pueden revestir sólo, en los casos previstos en ella, las respuestas de las autoridades frente a peticiones o instancias elevadas por el administrado. Es el propio legislador quien interpretando el silencio de la autoridad administrativa, en ciertos supuestos y sólo para determinados efectos, le imputa un determinado sentido bien positivo o estimatorio, bien negativo o desistimatorio en perjuicio del interés del particular, o bien confirmatorio del acto recurrido en el caso de los recursos administrativos, igualmente lesionando el interés del particular. En el primer caso se estaría ante las resoluciones implícitas de aceptación, positivas o *afirmativas fictas* como las denomina la doctrina mexicana, en el segundo ante las implícitas de rechazo o *negativas fictas* y en el tercero ante las *confirmativas fictas*.

La figura jurídica de la decisión implícita constituye históricamente una contribución del derecho francés.

En conclusión las resoluciones administrativas dictadas por las autoridades pueden tener diversos orígenes, entre los cuales destacan los siguientes:

-Se pueden dictar con motivo de las facultades de comprobación, dónde se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;

-Pueden ser en respuesta a una petición presentada por el mismo contribuyente;

-Pueden ser con motivo de la presentación de un medio de defensa ante la misma autoridad que dictó el acto impugnado;

-Pueden ser con motivo de la verificación de mercancía de procedencia extranjera realizada por las autoridades aduaneras, dónde se concluya que se omitió el pago de impuestos al comercio exterior; etcétera.

Lo que es muy importante es reiterar que las resoluciones dictadas por las autoridades administrativas gozan de la presunción de legalidad, atento a lo dispuesto por el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, dicha presunción se traduce en uno de los llamados privilegios del fisco.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

TITULO III.- MARCO LEGAL BASICO

CAPITULO I.- REQUISITOS GENERALES QUE DEBERAN CUMPLIRSE EN LA PRESENTACION DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONCILIACION FISCAL.

La salvaguarda de la garantía del derecho de petición, no exime al peticionario de la obligación de satisfacer en cada caso los requisitos que el legislador ordinario establezca para cada tipo de materia. Ahora los requisitos que a continuación se citarán son aquellos que se refieren a instancias formuladas en materia fiscal exclusivamente, esto se especifica ya que como hemos venido enunciando, el ejercicio del derecho de petición puede llevarse a cabo ante cualquier autoridad, sea de naturaleza fiscal, administrativa, penal, civil, etcétera, y los requisitos que aquí se tratarán trascienden a aquellos que exige la nuestra Constitución. En el ámbito fiscal los artículos 18 y 19 del Código Fiscal de la Federación entre otros, enuncian una serie de requisitos genéricos referibles a todo tipo de instancia o petición en materia tributaria, mismos que se tratarán en el presente capítulo.

1.- Procedimiento por escrito.

Siguiendo lo delineado por el artículo 8º Constitucional, en materia tributaria, toda instancia, procedimiento, gestión o trámite administrativo, es de naturaleza escrito. En tal virtud el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, establece a su vez determinadas obligaciones formales, que vienen a constituir la regla requisitoria en cualquier tipo de petición dirigida a las autoridades fiscales en la que se solicite el reconocimiento de un derecho o se combata un acto o resolución de autoridad. Dichos requisitos consisten en los siguientes:

a) Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá constar por escrito y estar firmado por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello (tratándose de persona moral, su representante legal), a menos que el promovente no se sepa o no pueda firmar, caso en el que se imprimirá su huella digital.

b) La promoción debe de presentarse en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera y sólo cuando no existan formas aprobadas, el documento en que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalan las autoridades fiscales.

c) Deberá contener el nombre la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

d) Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

e) Señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Cuando no se cumplan los requisitos mencionados, las autoridades fiscales requerirán al promovente para que en un plazo de diez días subsane la irregularidad en que incurrió, en la inteligencia que de no ser así la promoción se tendrá por no presentada. Asimismo, existe la ventaja de que en caso de que la omisión hubiere consistido en no presentar la promoción mediante la forma oficial aprobada cuando así fuere indispensable, la autoridad fiscal se encuentra obligada a acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que fuere necesario.

Debe hacerse notar, que los requisitos apuntados no son aplicables cuando se trata de declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes.

2.- Representación ante las autoridades fiscales.

Por la importancia y utilidad que reporta, conviene precisar lo relativo a la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales.

En materia fiscal y concretamente en todo trámite administrativo o contencioso, no se admiten la gestión de negocios, es decir que una persona, sin mandato y sin estar obligada a ello, atienda un asunto ajeno.

Tomando en cuenta lo anterior y con fiel apego a lo previsto por el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, la representación deberá acreditarse mediante escritura pública ó a través de carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario público.

Es obvio, que la representación que se otorgue por escrito, deberá ser a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción.

Asimismo, en una promoción ante las autoridades fiscales, el particular o el propio representante, podrán autorizar por escrito a personas que en su nombre reciban notificaciones, las que a su vez estarán facultadas para ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos.

Cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación no prevé el supuesto en el que el promovente sea omiso en cumplir con el requisito de acreditar su personalidad, siendo a nuestro juicio aplicable lo dispuesto por el artículo 18 párrafo penúltimo, es decir que la autoridad requiera al particular para que en el término de 10 días la demuestre.

3.- Competencia de las autoridades que conocen de la promoción.

La autoridad competente para resolver los procedimientos de conciliación fiscal, es el Servicio de Administración Tributaria (SAT), este se define de la siguiente manera:

“Órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, creado por la Ley del Servicio de Administración Tributaria con carácter de autoridad fiscal, que tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos,

aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. El Servicio de Administración Tributaria goza de autonomía de gestión presupuestaria para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.”²²

Conforme a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley del Servicio de Administración Tributaria, Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y hasta la Miscelánea Fiscal en ocasiones, existen ciertas facultades que permiten a las autoridades administradoras, recibir, tramitar y resolver la totalidad de las instancias y promociones administrativas en materia tributaria que sean presentadas por lo contribuyentes.

Los contribuyentes invariablemente encontrarán en las leyes tributarias, únicamente la referencia genérica, es decir que la instancia deberá presentarse ante “la autoridad competente” y por el artículo 18 fracción III del Código Fiscal de la Federación nace la obligación de que toda promoción debe señalar la autoridad a la que se dirige y por lo mismo el contribuyente debe consultar necesariamente el Reglamento del Servicio de Administración Tributaria para conocer que autoridad es la competente para conocer del trámite o promoción, y así la misma la instruya y resuelva de acuerdo a sus facultades y atribuciones.

Es importante señalar que de acuerdo al artículo 120 del Código Fiscal de la Federación cuando un recurso se interpone ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo deberá turnar a la que sea competente, siendo a nuestro juicio aplicable este precepto a los demás procedimientos administrativos que aquí trataremos, ya que los procedimientos de conciliación fiscal al igual que el recurso de revocación son procedimientos administrativos que resuelve el mismo Servicio de Administración Tributaria, es decir no se someten al arbitrio de un Tribunal, repitiendo que pertenecen, operan y discurren en el ámbito de la Administración Pública, de ahí que la Administración con el propósito de salvaguardar la garantía de audiencia del contribuyente en caso de estimarse incompetente para conocer de una promoción deberá de remitirla a la que juzgue competente.

²² SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. “Glosario de Términos mas usuales en la

4.- La prueba.

La eficacia de las pruebas consiste en producir en el ánimo de la resolvente un estado de certeza respecto de la existencia o inexistencia de los hechos controvertidos. Si no dan nacimiento a tal estado, las pruebas son ineficaces porque no realizan el fin para el que han sido producidas. La eficacia de las pruebas puede graduarse de la siguiente forma:

a) Prueba Plena: Es la que demuestra la existencia de los hechos litigiosos o su inexistencia, obligando a la resolvente a fallar de acuerdo con los resultados de la misma. Ejemplo de esta es el caso es la confesión expresa del promovente, las presunciones de legalidad que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por las autoridades fiscales en documentos públicos.

b) Prueba Semiplena: La que por si sola no tiene los resultados de la prueba plena, pero en unión de otras pruebas sí les da nacimiento.

c) Prueba Presuncional: La que no produce estado de certeza sino de simple probabilidad, sobre la verdad o falsedad de las afirmaciones formuladas por las partes en la contienda. El grado mínimo de eficacia se encuentra en la simple conjetura o en el indicio.

Es muy importante aclarar que aún cuando en materia de promociones administrativas, el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación no obliga a probar el propósito de la promoción, se infiere que el contribuyente debe, en las instancias de índole administrativo, probar los hechos y el propósito de sus promociones, bajo el principio general de derecho procesal que establece: *"quien afirma, está obligado a probar"*.

En materia fiscal, son admisibles todos los medios de prueba a excepción de la prueba testimonial y confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. Cabe señalar que es permisible y no se encuentra limitada la posibilidad de pedir informe a las autoridades

fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos.

5.- Los fundamentos de derecho.

Si bien es cierto, que en los procedimientos de conciliación fiscal no estamos propiamente en presencia de una fase contenciosa, no por ello significa que el promovente de uno de estos procedimientos deberá desdeñar la inclusión de los fundamentos que sustentan su petición. Lo anterior cobra una mayor obligatoriedad tomando en cuenta que implícitamente lo prevé la fracción III del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, al señalar que la promoción deberá contener el propósito de la misma. El particular debe fundamentar jurídicamente todos y cada uno de los hechos esgrimidos en las multitudadas promociones, respecto al propósito de las mismas, ahora no estamos hablando propiamente de la expresión de agravios, pero sí señalar los fundamentos que respaldan su promoción y de preferencia aquellos que sustentan su pretensión.

6.- La notificación y su surtimiento de efectos.

Un tema que es muy específico y abundantemente tratado es el relativo a las notificaciones en materia fiscal, ya que resultan de suma trascendencia porque es la manera en que se produce certeza legal de que la persona interesada conozca el hecho, acuerdo o resolución que se le dirige. Es importante tratar este tema en nuestra investigación para conocer a ciencia cierta cuando surge a la vida jurídica el acto que pretendemos aclarar, solicitar se reconsidere o se condone, etcétera, y asimismo la resolución expresa que recaiga a cualquier de estas promociones, lo anterior para efectos del cómputo del término que se tratará en el numeral siguiente.

Las reglas sobre notificaciones se prevén por el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 134 a 140.

Es verdad sabida que los actos de autoridad no surgen a la vida jurídica sino hasta el debido conocimiento que tenga de ellos el directamente afectado ya que solo así puede empezar a generar consecuencias de derecho. De ahí que la notificación es el medio por el cual un acto administrativo adquiere publicidad, se hace saber a una persona un hecho o el contenido de una resolución o acuerdo administrativo que deba efectuarse y documentarse en forma legal, a fin de que éstos provoquen sus correspondientes efectos.

En materia fiscal, los actos administrativos que deben de notificarse son los siguientes:

- Citatorios;
- Órdenes de Visita;
- Requerimientos;
- Solicitudes de informes o documentos;
- Los actos administrativos que puedan ser recurridos; y
- Las resoluciones a las instancias, tramites y recursos.

El artículo 134 del Código Fiscal de la Federación establece cuales son los diversos tipos de notificación en materia fiscal:

a) Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo: este es el medio de notificación que para efectos de la presente resulta de mayor relevancia, ya que todos los actos administrativos que aquí se tratarán deberán ser notificados de esta manera, motivo por el que enfatizaremos al respecto.

La notificación personal o por correo certificado es la regla y opera en relación a todos los actos mencionados en este apartado (citatorios, requerimientos, actos que pueden ser recurridos, etcétera). La personal ha de hacerse al interesado, o a su representante o procurador, en el último domicilio que hubiere señalado ante las autoridades fiscales en el procedimiento administrativo de que se trate, dejándoles razón circunstanciada en la que se hará constar la fecha y hora en que la entregue, si precedió o no citatorio, la autoridad que ordene practicar la misma, la determinación que se mande notificar, el nombre y apellido de la

persona a quien se entrega, recogiéndole la firma en la razón que se asentará del acto. El notificador, previamente a lo anterior, deberá cerciorarse de que la persona por notificar se encuentra en el domicilio al que acude; cuando no pudiera hacerse la notificación personal en el domicilio fiscal, ni se conociera el asiento principal de sus negocios, se podrá notificar en el lugar en que se encuentre. En este caso, las notificaciones se firmarán por el notificador y por la persona a quien se hicieren; quien no supiera o no pudiera firmar, estampará su huella digital.

En el supuesto de que el notificador no encontrare al contribuyente (persona física) ó su representante legal (persona moral), dejará citatorio con cualquier persona que se encuentre en el domicilio, para que lo espere a una hora fija del día hábil siguiente, o para que acuda a notificarse dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales y si el domicilio se encontrare cerrado, el citatorio se dejará con un vecino.

En el caso de que el contribuyente no atienda el citatorio, el notificador entenderá la diligencia con la persona que se encuentre en el domicilio fiscal y de negarse el tercero a recibirla, se realizará por instructivo que el notificador fijará en la puerta del domicilio, haciendo constar este hecho en la acta que deberá levantar al respecto.

En el momento de la notificación, debe proporcionarse al notificado copia del acto administrativo a que se refiere la notificación, debiéndose tomar por escrito razón de la diligencia.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en fechas recientes ha pronunciado que en las notificaciones personales deberá levantarse razón circunstanciada de su diligencia, señalando sí hubo ó no citatorio, qué persona se busca, cuál es su domicilio, por qué no se pudo practicar con el interesado, etcétera. A continuación se transcribe dicha jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Abril de 2001, Pág. 494:

“NOTIFICACIÓN FISCAL DE CARÁCTER PERSONAL. DEBE LEVANTARSE RAZÓN CIRCUNSTANCIADA DE LA DILIGENCIA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).- Si bien es cierto que dicho precepto únicamente prevé la obligación del notificador de levantar razón circunstanciada de las diligencias, tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución y, en concreto, cuando la persona que se encuentre en el lugar o un vecino con quien pretendan realizarse aquéllas, se negasen a recibir la notificación, también lo es que atendiendo a las características propias de las notificaciones personales, en concordancia con las garantías de fundamentación y motivación que debe revestir todo acto de autoridad, la razón circunstanciada debe levantarse no sólo en el supuesto expresamente referido, sino también al diligenciarse cualquier notificación personal, pues el objeto de las formalidades específicas que dispone el numeral en cita permite un cabal cumplimiento a los requisitos de eficacia establecidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el respeto a la garantía de seguridad jurídica de los gobernados.”

La notificación efectuada por conducto de correo certificado reviste graves problemas, a pesar de que en la práctica se le ha querido dar el trato de notificación personal no la constituye, pues en realidad no hay manera de comprobar que el sobre entregado por el Servicio Postal Mexicano contenía la copia del acto a notificarse y por ende no hay manera de cotejar con un notificador de que precisamente el documento que se recibe es el se pretendía notificar.

Ahora existen opiniones encontradas respecto de las formalidades que se deben de cumplir en las notificaciones realizadas por correo certificado. Hay quienes opinan que en este tipo de notificaciones se deberán de cumplir las mismas formalidades que en las notificaciones personales por contemplarse ambos supuestos en la fracción I del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación sin distinción alguna, es decir que se cumplan las previstas por el artículo 137. Hay otros que opinan que las notificaciones por correo son incluso más rigurosas porque en este caso pierde aplicabilidad el artículo 137 del Código y cobra vida lo dispuesto por el artículo 42 de la Ley del Servicio Postal Mexicano que señala que forzosamente el acto debe de entregarse al destinatario o a su representante legal y así recabar su firma para que se considere legal la notificación, postura con la que estamos totalmente de acuerdo, resultando aplicable a nuestro juicio la tesis aislada emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en

Materia Administrativa del Sexto Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octubre de 2001, Pág. 1149, que señala textualmente lo siguiente:

“NOTIFICACIONES POR CORREO CERTIFICADO. NO ESTÁN SUJETAS A LAS REGLAS PARA LAS NOTIFICACIONES PERSONALES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Conforme al artículo 134 del Código Fiscal de la Federación se advierten las distintas formas en que pueden llevarse a cabo las notificaciones de los actos administrativos, a saber: personalmente, por correo certificado u ordinario, por telegrama, por estrados, por edictos y por instructivos, además de que cuando las notificaciones deban de surtir sus efectos en el extranjero, prevé la posibilidad de que se lleven a cabo por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales. Ahora bien, si la notificación cuya nulidad decretó la Sala Fiscal fue realizada por correo certificado con acuse de recibo, es evidente que no debe sujetarse a las exigencias que prevé el artículo 137 del código federal tributario, sino a las reglas que establece el artículo 42 de la Ley del Servicio Postal Mexicano, que consisten en: 1. Serán entregadas a los destinatarios o a sus representantes legales, y 2. Recabarse su firma. En tal virtud, para que pueda tener validez la notificación hecha en esa forma a una persona moral, es necesario que exista el acuse de recibo en el que se haga constar el nombre y el carácter de la persona que lo firmó, para que pueda sostenerse legalmente que se entendió con su representante legal; en caso de que no ocurran dichas circunstancias, la notificación no puede surtir efectos legales.”

Refuerza el anterior pronunciamiento, la tesis aislada sostenida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Enero de 2002, Pág. 1315:

“NOTIFICACIONES FISCALES POR CORREO CERTIFICADO CON ACUSE DE RECIBO. AL NO ESTAR PREVISTA LA ENTREGA PREVIA DE CITATORIO, RESULTA ILEGAL LA QUE SE PRACTIQUE CON UN TERCERO QUE SE ENCUENTRE EN EL DOMICILIO, ARGUMENTÁNDOSE QUE NO SE ATENDIÓ DICHO CITATORIO.- En términos de lo dispuesto por el artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones de los actos administrativos pueden hacerse personalmente o por correo certificado con acuse de recibo; conforme al numeral 137 del mismo ordenamiento sólo cuando la diligencia se efectúa personalmente y el notificador no encuentra a quien busca, le dejará citatorio en el domicilio, ya que en este tipo de notificaciones la diligencia se puede entender con un tercero, ante la desatención de un citatorio, pero

levantando un acta circunstanciada por el notificador; situación muy distinta tratándose de la notificación por correo certificado, en la que no está prevista la entrega previa de un citatorio en el caso de que no se encuentre el interesado o su representante legal, la cual debe ajustarse a lo dispuesto por los artículos 23 y 42 de la Ley del Servicio Postal Mexicano, que obligan a recabar en un documento especial la firma de recepción del destinatario o de su representante legal. Por tanto, en este tipo de notificaciones no es válido aducir que por no encontrarse a la persona a notificar o a su representante legal se le dejó citatorio y que, por no atender el mismo, puede entregarse la notificación a un tercero que se encuentre en el domicilio.”

b) Por correo ordinario o por telegrama: Cuando se trate de actos distintos de los señalados en el anterior inciso, éstas solo se realizarán cuando los hechos, acuerdos o resoluciones que se notifiquen, no sean recurribles ni creen obligaciones para los particulares.

c) Por estrados: En los casos que señalan las Leyes Fiscales y el Código Tributario Federal. Las notificaciones por estrados se harán fijando durante cinco días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación. La autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del sexto día siguiente a aquel en que se hubiere fijado el documento.

d) Por edictos: La notificación por edictos consiste en las publicaciones en los periódicos oficiales o en los de mayor circulación y solo procede en el caso de que la persona que se pretendiera notificar hubiere fallecido y se desconozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentre en territorio nacional. El artículo 140 del Código Fiscal de la Federación establece que estas notificaciones se realizarán haciendo publicaciones que contenga un resumen de los actos que se notifican y deberán de efectuarse por tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República. En este caso se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.

e) Por instructivo: Solo se refiere a actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución de acuerdo al párrafo segundo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, y estriba en que si el interesado o su representante legal no atiende el citatorio dejado por el

notificador, éste puede entender la diligencia de notificación con quien se encuentre en el domicilio de quien haya que notificar o, en su defecto, con un vecino. Si el vecino se niega a recibir la notificación ésta se hará por medio de instructivo fijado en lugar visible del domicilio a notificar, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

En el caso de notificaciones o actos que deban surtir sus efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de notificación personal o por correo certificado, por correo ordinario o en su caso por edictos, o bien por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

De acuerdo al artículo 135 del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones legalmente practicadas por regla surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas y por excepción la manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquella en que debiera surtir efectos la notificación. En relación con el punto de la manifestación del conocimiento del acto el maestro Dionisio Kaye afirma lo siguiente: “...Esta notificación espontánea o autonotificación, es una trampa para el particular, ya que se está sorprendiendo su buena fe; en efecto, la mención de que un particular pueda descuidadamente deslizar en una presentación ante la autoridad respecto de un acto mal notificado o no notificado, no puede automáticamente consistir en una notificación plena, ya que para ello es necesario que exista una expresa y determinante manifestación de voluntad del interesado en ese sentido...”²³. Al respecto opinamos que el particular que verdaderamente hubiere tenido conocimiento del acto sin que mediare notificación o esta fuere ilegalmente practicada, siempre deberá manifestar bajo protesta de decir verdad la fecha real en que hubiere conocido el acto, aunque incluso sea posterior a aquella en que debiera surtir efectos la notificación, no siendo obstáculo a nuestro juicio lo dispuesto por el artículo 135.

²³ KAYE, DIONISIO. “Derecho Procesal Fiscal”. ED. Themis. 5ª ed. México, DF. 1999. p. 111.

7.- El plazo y su cómputo.

El plazo constituye el lapso de tiempo durante el cual el particular goza de la facultad para ejercer un derecho. Nos concierne estudiarlo en razón de que en algunos de los procedimientos de conciliación fiscal existe un plazo legal perentorio para presentarlos.

Es entonces de importancia significativa, el dejar en claro como se computan los días y horas hábiles para presentar cualquier tipo de promoción, para así estar seguros de que tanto el acto que se pretende someter a discusión hubiere sido notificado conforma a derecho (día y hora hábil) y asimismo que se presente la promoción ante las autoridades fiscales dentro del plazo legal concedido para ello.

En primer término y atendiendo a lo dispuesto por el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación todos los días del año son hábiles excepto los sábados, los domingos, el 1o. de enero, el 5 de febrero, el 21 de marzo, el 1o. y 5 de mayo, el 16 de septiembre; el 20 de noviembre, el 1o. de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre. Igualmente, no se contarán en los plazos, los días en que las autoridades fiscales tengan vacaciones generales, excepto en tratándose de la presentación de declaraciones o pago de contribuciones, considerándose en estos dos últimos casos como hábiles esos días. Por lo anterior se puede concluir que una diligencia de notificación practicada en día inhábil es a todas luces ilegal.

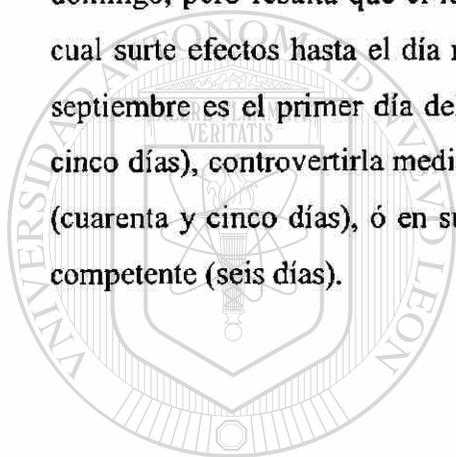
DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Ahora cuando se fijen los plazos por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició. En los plazos que se fijen por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

Asimismo, el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación señala que la práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberán de efectuarse en días y horas hábiles, que son

las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Ahora, al igual que en la notificación practicada en día inhábil, la que se hubiere notificado en horas inhábiles es notoriamente ilegal, salvo que la diligencia hubiere iniciado en horas hábiles y concluya en horas inhábiles, situación ante la cual revestirá la notificación una validez total.

La pregunta del lector pudiese ser: ¿Pero cómo se computa el término? Bueno, supongamos que el viernes 13 de septiembre del año 2002, previo citatorio, se notifica una multa determinada por cometer la infracción de no presentar una declaración, esta no puede surtir sus efectos sino hasta el día hábil siguiente, es decir no se cuentan ni el sábado ni el domingo, pero resulta que el lunes es inhábil por tratarse del 16 de septiembre, razón por la cual surte efectos hasta el día martes 17 de septiembre y por lo tanto el día miércoles 18 de septiembre es el primer día del plazo, ya sea para hacer el pago de dicha multa (cuarenta y cinco días), controvertirla mediante recurso de revocación o juicio contencioso administrativo (cuarenta y cinco días), ó en su caso presentar las aclaraciones respectivas ante la autoridad competente (seis días).



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPITULO II.- MEDIOS DE IMPUGNACION REGULADOS POR EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Esto es simplemente un breve resumen de los medios de impugnación que prevé el Código Fiscal de la Federación, con el fin de que el lector comprenda las vertientes que se pueden tomar cuando una resolución definitiva dictada por la autoridad fiscal es desfavorable a sus intereses, razón por la cual no se tratarán en forma rigurosa.

No entraremos al detallado estudio del juicio de amparo en mérito de que pretendemos enfocar nuestra investigación exclusivamente a los medios de impugnación previstos por el Código Fiscal de la Federación, aunque cabe precisar que el juicio de garantías es una posible vertiente que se puede adoptar respecto de aquellas resoluciones a procedimientos de conciliación fiscal que no generen instancia y sean inimugnables por los medios ordinarios, motivo por el cual a lo largo de la presente investigación referiremos el juicio de garantías como una posible alternativa.

1.- Recurso de revocación.

Es el medio de defensa que puede interponer el particular ante la autoridad fiscal contra las resoluciones fiscales definitivas y los actos de autoridad que le provoquen agravio. El artículo 117 del Código Fiscal de la Federación señala su procedencia:

“Artículo 117.- El recurso de revocación procederá contra:

I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
- c) Dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.”

Su interposición será optativa para el particular, antes de acudir este directamente a la interposición del juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pero no viceversa (artículo 120 del Código Fiscal de la Federación). La trascendencia que implica decidir, o mejor dicho optar, por un medio u otro es crucial si tomamos en cuenta que nuestro fin primordial es lograr una celeridad en la impartición de justicia, asimismo que se respete el principio de economía procesal e igualdad de las partes involucradas en la contienda legal, ya que de elegir el recurso de revocación es muy probable que se retarde innecesariamente el litigio y no existe propiamente una litis porque la autoridad asume el carácter de juez y parte y su fin es simplemente el control de la legalidad de sus actos.

Asimismo, conviene mencionar que es verdad que es optativo el elegir entre un medio de impugnación u otro (recurso o juicio), pero tenemos reserva tratándose de algunos de los actos que a continuación se mencionarán donde específicamente prevé el Código Fiscal su impugnación mediante recurso de revocación, verbigracia en el caso de violaciones cometidas en el procedimiento administrativo de ejecución donde el plazo para presentar recurso es abierto (artículo 127 del Código Fiscal de la Federación), ya que son muy capaces los tribunales de no admitir a trámite estas impugnaciones dada dicha especificidad. Habrá que analizar las posturas de nuestros tribunales, pero en principio consideramos que sería arriesgado promover juicio contencioso en contra de aquellos actos en que expresamente señale el Código Fiscal de la Federación su impugnación mediante recurso de revocación,

aunque apegándonos a estricto derecho sería correcto optar impugnar directamente mediante juicio contencioso en lugar de recurso de revocación.

Existen distintos plazos para impugnar ciertos actos mediante recurso de revocación que no se contemplan para juicio contencioso, siendo estos los siguientes:

a) Dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acto impugnado (párrafo primero del artículo 121 del Código Fiscal de la Federación).

b) Dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo, tratándose de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de actos en contra de los que se afirme que no hubo notificación o se realizó indebidamente (párrafo primero del artículo 121 y párrafo primero 127 del Código Fiscal de la Federación).

c) En cualquier tiempo hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, cuando se interponga, porque el procedimiento administrativo de ejecución no se apegó a la ley (artículo 127 del Código Fiscal de la Federación).

d) Hasta que haya resolución que finque remate o autorice la venta fuera de subasta, si las violaciones al procedimiento son posteriores a la primera convocatoria de remate o se trate de venta de bienes fuera de subasta (artículo 127 del Código Fiscal de la Federación). Este párrafo no señala plazo, pero a nuestro juicio es de cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución, ya que el plazo abierto (en cualquier tiempo) se limita exclusivamente a cuando se impugne que el procedimiento administrativo de ejecución no ajustado a ley.

e) En cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal, cuando se trate de terceros que afirmen ser

propietarios de los bienes enajenados fuera de subasta (artículo 128 del Código Fiscal de la Federación).

f) En cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal, tratándose de terceros que afirmen tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales (artículo 128 del Código Fiscal de la Federación).

g) En 10 días contra el avalúo de los bienes embargados (artículo 175 del Código Fiscal de la Federación).

h) En cualquier momento después de transcurridos los tres meses para que la autoridad de respuesta tratándose de negativa ficta, siempre y cuando no haya emitido la resolución definitiva a la petición antes de la interposición de dicho medio de defensa (artículo 37 del Código Fiscal de la Federación). También procederá después de transcurridos 50 días en materia especial, como lo es la devolución de cantidades (artículo 22 del Código Fiscal de la Federación).

Respecto a este inciso consideramos oportuno comentar que el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, en lo relativo a los documentos que se deben de acompañar al Recurso de Revocación precisa lo siguiente:

“Artículo 123.- El promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso:

.....

III. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

.....”

Como podemos ver esta fracción contempla la posibilidad de que el recurrente no exhiba constancia de notificación cuando se trate de recurso de revocación en contra de la negativa ficta, sin embargo aún cuando se prevé esta posibilidad, es básicamente la única parte del Código que prevé una hipótesis sobre la impugnación de la negativa ficta mediante recurso, lo que resulta un tanto dudoso y ambiguo, razón por la cual no juzgamos conveniente impugnar la negativa ficta sino más que vía juicio contencioso administrativo.

2.- Juicio contencioso administrativo.

Es el procedimiento seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para impugnar resoluciones definitivas dictadas por la Autoridad Administrativa Fiscal, en la práctica y doctrina se le conoce como *juicio de nulidad*. El artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa señala su procedencia:

“Artículo 11.- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

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

II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.

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

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

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

Cuando el interesado afirme, para fundar su demanda que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Fiscal sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración.

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

VII. Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada.

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

IX. Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados.

X. Las que se dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 Bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. El particular podrá optar por esta vía o acudir ante la instancia judicial competente.

XI. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.

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

XIII. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

XIV. Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo.

XV. Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.

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

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.

También conocerá de los juicios que se promuevan contra una resolución negativa ficta configurada, en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen las disposiciones aplicables o, en su defecto, por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Asimismo, conocerá de los juicios que se promuevan en contra de la negativa de la autoridad a expedir la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior en todos aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa.”

El plazo para su interposición será de la siguiente manera:

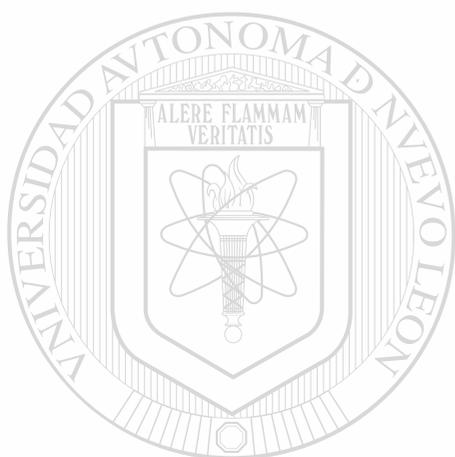
a) Dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes al surtimiento de efectos de la notificación del acto impugnado (artículo 207 del Código Fiscal de la Federación).

b) En cualquier momento después de transcurridos los tres meses para que la autoridad de respuesta a la instancia y notificarla, situación ante la cual se configura la denominada negativa ficta, siempre y cuando no haya emitido la resolución expresa antes de la interposición de dicho medio de defensa (artículo 37 del Código Fiscal de la Federación). También procederá después de transcurridos 50 días en materia especial, como lo es la devolución de cantidades (artículo 22 del Código Fiscal de la Federación).

c) En cualquier momento después de transcurridos los tres meses que tiene la autoridad para dictar y notificar la resolución al Recurso de Revocación, situación ante la cual se configura la denominada confirmativa ficta, siempre y cuando no haya emitido la resolución

expresa antes de la interposición de dicho medio de defensa (artículo 131 del Código Fiscal de la Federación).

Es obvio y por ende debe de inferirse que solo procede juicio contencioso administrativo ante la confirmativa ficta del recurso de revocación, ya que sería ilógico presentar recurso ante el silencio de la autoridad a otro recurso.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

TITULO IV.- PROCEDIMIENTOS DE CONCILIACION FISCAL ACCESIBLES AL PARTICULAR QUE PREVE EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

CAPITULO I.- PROPOSITO DEL ANALISIS.

Como resultado de una búsqueda integral en el Código Fiscal de la Federación, se detectó que existen procedimientos de conciliación fiscal que puede hacer valer el contribuyente y que se presentan ante la autoridad tributaria, donde se pueden hacer valer argumentos, plantear razones y anexar pruebas, sin que por ello implique que existe una contienda legal, siendo importante señalar que estos procedimientos de conciliación son poco socorridos precisamente por el desconocimiento de su existencia.

Comenta Dionisio Kaye en su tratado de Derecho Procesal Fiscal: “En materia fiscal no todo es controversia. Efectivamente, si tomamos en consideración la cantidad tan grande de contribuyentes que existen en nuestro país, empresas y personas físicas, la cantidad tan grande de distintos impuestos federales, locales y municipales, que existen, la falta de tecnología para el control de dichos contribuyentes y la cada vez mayor número de regímenes tributarios que las leyes, decretos de facilidades administrativas y misceláneas fiscales establecen, nos ponen en posición de comprender muchas veces las imprecisiones cometidas involuntariamente por las autoridades fiscales; estas imprecisiones pueden llegar a ser resueltas a través de trámites o instancias que no necesariamente implican la prosecución de un juicio fiscal o de un recurso en la materia.”²⁴

El legislador fiscal ha extraído derechos constitucionales fundamentales como son los de petición, legalidad y audiencia, y los ha plasmado en el Código Fiscal de la Federación, lo anterior en razón de que mediante los procedimientos de conciliación fiscal, existe la posibilidad de evitar un litigio mediante el uso de los citados derechos, esto es básicamente el fin de esta investigación y la idea central que aquí se pretende transmitir, es decir utilizar los medios de impugnación en última instancia.

²⁴ KAYE, DIONISIO. op. cit. pp. 85-86.

Además, actualmente los Tribunales se encuentran saturados de juicios en materia fiscal, y llegan a tardar muchos meses sino es que años en resolver un asunto, lo cual supedita los asuntos del contribuyente a los constantes cambios en los criterios pronunciados y adoptados tanto por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Tribunales Colegiados de Circuito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en virtud de que es difícil normar un criterio único. Igualmente, de acuerdo con el sistema político jurídico mexicano existen cambios cada seis años y en tal virtud las autoridades administrativas hacendarias, de acuerdo a los intereses existentes en cada época emiten un sinnúmero de leyes relacionadas con la materia tributaria, en ocasiones realizando reformas continuas, que provocan una incertidumbre jurídica en ciertos casos. Por su lado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo que resuelve en un determinado periodo de tiempo en cierto sentido, con posterioridad puede considerarse como caduco u obsoleto, de ahí el abundante número de criterios, no sólo en materia fiscal sino en otras ramas de derecho.

Ahora, volviendo a la premisa central que nos concierne, es indispensable señalar que el derecho del contribuyente de activar estos procedimientos de conciliación, por el lado contrario se convierte en una obligación correlativa de la autoridad estudiarlos y resolverlos, ya que los procedimientos de conciliación fiscal además de tener como fuente primordial de su existencia la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se encuentran previstos de manera específica en el Código Fiscal de la Federación, aunado a que cobra vida la competencia de la autoridad tributaria para conocer de ellos en mérito de lo previsto por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. De esta forma, la autoridad tributaria, debe de asumir el papel de cuasi-juez, y decidir conforme a justicia e imparcialmente, es decir sin favoritismos o prevención a favor o en contra de alguna persona, sino que debe resolver sobre lo planteado, analizando bien los hechos y el derecho.

Los procedimientos de conciliación fiscal son gestiones de tipo administrativa, pero no por ello se deben de dejar de tratar como un proceso, lo que queremos decir es de que el “principio de abstención de recursos improcedentes” no debe de ser exclusivo de la carrera del abogado, ni tampoco de los procesos judiciales. Nunca se debe de hacer uso de: “el conocido

como “chicana” o simulación, esto es, aquella forma de actuar que va en contra del deber de lealtad, de la verdad, de la justicia y de la seguridad jurídica.”²⁵.

El procedimiento conciliatorio, es el instrumento necesario para probar razonamientos y convencer a la autoridad sobre determinado asunto. Sin embargo, valerse de este tipo de procedimientos o tramites sólo con el deseo de entorpecer, dilatar, simular o distorsionar la realidad, es una conducta desprovista de toda ética y moral. Se considera que los procedimientos de conciliación fiscal deben de ser utilizados cuando el contribuyente esté absolutamente convencido de que le asiste la razón de fondo, y no simplemente utilizarlos como tramites dilatorios, sino que lo que se pretenda es obtener una respuesta favorable en cuanto al fondo del asunto y de esta manera evitar el tener que presentar un medio de defensa, no significando que el contribuyente quede desprotegido y privado de sus posteriores derechos de defensa.

Finalmente, los procedimientos de conciliación fiscal previstos por el Código Fiscal de la Federación que deberá conocer el contribuyente y que se tratarán en la presente investigación son los siguientes:

- I) La Aclaración Administrativa prevista por el artículo 33-A;
- II) La Consulta prevista por los artículos 34 y 34-A;
- III) La Solicitud de Condonación de Multas prevista por el artículo 74;
- IV) La Solicitud de Declaratoria de Caducidad de las facultades de las autoridades fiscales prevista por el artículo 67;
- V) La Solicitud de la Declaratoria de Prescripción de los créditos fiscales prevista por el artículo 146; y
- VI) Trataremos de resolver la problemática en torno a la Reconsideración Administrativa prevista por el párrafo tercero del artículo 36.

Estos procedimientos pudieran ser tratados en forma separada, dedicándole una singular investigación a cada uno, pero nuestra intención es comprimir a todos en una sola, sintetizar su contenido y darle un enfoque práctico.

²⁵ PÉREZ FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, BERNARDO. “Deontología Jurídica, Ética del Abogado”. ED.

CAPITULO II.- LA ACLARACION ADMINISTRATIVA.

Este procedimiento administrativo que recientemente se incorporó en el Código Fiscal de la Federación (1996), se le ha atribuido en la práctica la denominación “Justicia de Ventanilla”, y fue incluido en el mencionado ordenamiento con el propósito de establecer una vía de resolución ágil, sencilla y directa, en un plazo máximo de 6 días, a problemas relacionados con la imposición de multas formales, requerimientos presentación de declaraciones y registro federal de contribuyentes, el cual, sin constituir instancia, permitirá proporcionar una solución pronta y expedita a los contribuyentes.

Existen opiniones encontradas respecto a la supuesta bondad de este medio para resolución de problemas sin impugnación, ya que impera una desconfianza por parte del particular porque este medio no provoca instancia y no pueden impugnarse la resolución que le recaiga mediante la presentación de los medios de defensa.

Al respecto Daniel Diep Diep en su Exégesis del Código Fiscal de la Federación manifiesta lo siguiente: “Con esta medida se pretendió asimilar lo estrictamente tributario al trámite aclaratorio que ha existido desde hace mucho tiempo en materia de seguro social. Sin embargo, en el ámbito fiscal, el resultado, como la práctica lo demuestra sobradamente, es que se trata de un trámite notoriamente inútil, salvo en la medida en que con él se abran las puertas para llegar a los consabidos “arreglos” que acrecientan la corrupción, pero siempre que el contribuyente sea proclive a la complicidad con el funcionario en tal clase de prácticas.”²⁶. Claramente esta opinión es una desesperanzada en cuanto a la justicia tributaria, nosotros sentimos que la aclaración administrativa es un medio de solución de problemas sin necesidad de litigio que no priva del derecho de audiencia, si los tiempos son manejados con prudencia por el promovente.

Tomando en cuenta que constantemente se nos dice que ante las actuaciones ilegales de las autoridades fiscales que provocan sanciones, el acceso a la justicia (en este caso justicia

Porrúa, 4ª ed. México, DF. 1999. p. 78.

²⁶ DIEP, DANIEL. “Exégesis del Código Fiscal de la Federación”. ED. Pac, S.A. de C.V. 1ª ed. México, DF. 1999. p. 182.

administrativa) requiere necesariamente de la contratación de un asesor legal, que garantice con sus conocimientos el debido proceso y la obtención de una resolución favorable, evidentemente ello provoca que al profesionista se le paguen honorarios con cargo al contribuyente, ante algo notoriamente ilegal.

Muchas de las veces esas infracciones son a vistas irregulares e improcedentes, por ejemplo, una multa por no haber atendido un requerimiento de declaraciones provisionales, que si se atendió en tiempo y forma, y la empresa tiene una forma clara de acreditarlo.

La alternativa a la contienda legal, contemplada por el artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación, como hemos dicho se le denomina en la práctica procedimiento de aclaración administrativa, y procede en ciertos y limitados supuestos, y se supone debe resolverse de forma expedita. El uso de esta alternativa legal puede evitar, en su caso y con los debidos cuidados, de un asesor legal.

1.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.

1.1.- Casos de procedencia.

El artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación, señala:

“ART. 33-A.- Los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales dentro de un plazo de seis días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de las resoluciones a que se refieren los artículos 41, fracciones I y III, 78, 79 y 81, fracciones I, II y VI de este Código, así como en los casos en que la autoridad fiscal determine mediante reglas de carácter general, a efecto de hacer las aclaraciones que consideren pertinentes, debiendo la autoridad, resolver en un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en las citadas reglas.

Lo previsto en este artículo no constituye instancia, ni interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa. Las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares.”

De lo antes transcrito se desprende que la aclaración administrativa procede respecto de las siguientes resoluciones:

a) Aquellas donde la autoridad fiscal determine una estimación de impuesto omitido, porque el contribuyente o responsable solidario hubiere dejado de presentar declaraciones periódicas (provisionales o del ejercicio), avisos y demás documentos dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales. (Artículo 41 fracción I del Código Fiscal de la Federación).

b) Aquellas donde la autoridad fiscal imponga una multa y requiera un documento cuando se hubiere omitido su presentación. (Artículo 41 fracción III del Código Fiscal de la Federación).

c) Aquellas donde la autoridad fiscal imponga multa por la omisión de contribuciones que deriven de errores aritméticos en las declaraciones (Artículo 78 del Código Fiscal de la Federación).

d) Aquellas donde la autoridad fiscal determine la comisión de infracción relacionada con el Registro Federal de Contribuyentes (Artículo 79 del Código Fiscal de la Federación).

e) Aquellas que determinen la comisión de infracción relacionada con la obligación de pago de contribuciones, así como de la presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias (Artículo 81 fracciones I, II y VI del Código Fiscal de la Federación).

f) En aquellos casos en que la autoridad fiscal mediante reglas de carácter general determine (artículo 33 fracción I inciso g) del Código Fiscal de la Federación).

Ahora, el hecho de que el artículo 33-A no señale requisitos formales y de trámite que deberán cumplir los interesados, no es obstáculo para la presentación de esta aclaración administrativa, ya que constituye finalmente una promoción ante la autoridad fiscal, razón por

la cual deberá cumplir los requisitos generales que para todas las promociones fiscales prevé el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, tomando en cuenta que para este tipo de promociones no existe forma oficial para su presentación, aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

1.2.- Plazo para su presentación.

El plazo para la presentación de este medio conciliatorio será el de seis días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acto impugnado. A nuestro juicio este es un plazo razonable que deberá de cuidar el particular, ya que es un término perentorio, y en caso de no ejercerse el derecho en tiempo, el particular perderá definitivamente su facultad de presentar la aclaración con posterioridad, no significando por ello que se pierda el derecho para hacer valer un medio de defensa fiscal, pero lo que buscamos es que el medio de solución de problemas sea aprovechado con el propósito de evitar la controversia legal.

1.3.- Autoridad competente para conocerla.

Con apego a lo dispuesto por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de Marzo de 2001 y reformado el 30 de Abril del mismo año, mismo que a la fecha continúa vigente, se prevén las diversas unidades administrativas competentes para conocer, tramitar y resolver la aclaración administrativa. Al respecto se precisan las siguientes autoridades que resultan competentes para conocer de esta promoción:

a) La Administración General de Grandes Contribuyentes con fundamento en lo dispuesto por el artículo 17 apartado A fracción XXIX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

b) Las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes con fundamento en el artículo 19 fracción II del Reglamento.

c) La Administración General de Recaudación con fundamento en lo dispuesto por el artículo 20 fracciones XXXIX y XLII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

d) Las Administraciones Locales de Recaudación dentro de la circunscripción territorial que a cada una le corresponda con fundamento en lo dispuesto por el artículo 22 fracción II del Reglamento.

1.4.- Plazo para resolver.

El procedimiento administrativo que debe seguirse en las aclaraciones administrativas reviste una notoria ambigüedad, es decir el artículo 33-A es omiso en cuanto a reglas que deben seguirse en la tramitación de esta promoción y sólo contempla el plazo que tiene el promovente para presentar y la autoridad para resolver.

El plazo de resolución es de seis días a partir de que el expediente quede debidamente integrado. Ahora el artículo 33-A no prevé disposición que regule el procedimiento y el alcance del término “debidamente integrado el expediente”, esto deposita en las manos de la autoridad resolvente un alto grado de discrecionalidad sobre su alcance, y el supuesto inicio del plazo para resolver prácticamente queda en sus manos.

1.5.- Carácter que reviste la resolución que se dicte y actitudes a tomar.

La resolución favorable que se dicte crea derechos a favor del particular, vinculando a la autoridad emisora a su contenido.

A nuestro juicio la resolución dictada por la autoridad administrativa a una aclaración administrativa reviste sin duda alguna el carácter de resolución definitiva, aunque cabe señalar que a pesar de ello el artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación señala en su párrafo último que la aclaración no constituye instancia y asimismo las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no pueden ser impugnadas por los particulares. Nos atrevemos a señalar que

sí es resolución definitiva, ya que el inciso d) de la fracción I del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación así lo señala, aunque especifica que a pesar de tratarse de una resolución fiscal definitiva en su contra no procede el recurso de revocación. Privar del derecho de impugnar una resolución recaída a una aclaración administrativa, es tanto como que se le privara al particular del derecho de controvertir la resolución que recaiga a una consulta, motivo por el que surge la duda siguiente ¿porque distingue la ley, donde no se amerita distinción? La aclaración administrativa, aún cuando el Código Fiscal de la Federación no le atribuye esa naturaleza, constituye técnicamente una instancia fiscal y por ende la resolución que recaiga a este trámite debe ser impugnada mediante los medios ordinarios de defensa.

Ahora, como ya quedó claro el recurso de revocación no procede en contra de la resolución definitiva que recaiga a una aclaración administrativa, pero ¿el juicio contencioso administrativo? Nuestra respuesta no puede ser muy contundente, ya que desde una perspectiva muy personal sí deberá proceder el juicio porque la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en ninguna parte del artículo 11 menciona o se hace la excepción expresa de que el Tribunal no podrá conocer de los juicios promovidos en contra de las resoluciones definitivas que resuelvan un procedimiento de aclaración administrativa, como si lo especifica el artículo 117 del Código Tributario en relación con el recurso. Tomando la probable postura del Tribunal, es posible que este decreto improcedente el medio de defensa fundándose para ello en la fracción II del artículo 202 del Código Fiscal, es decir que señale que la impugnación de ese acto no le corresponde conocerlo.

Las sugerencias que pudiéremos hacer respecto a la aclaración administrativa son las siguientes:

a) Si el contribuyente no obtiene una resolución dentro de los 25 días hábiles siguientes a que se hubiere presentado la promoción, aconsejamos que prepare con la asesoría de un abogado la presentación de sus medios de defensa (recurso o juicio) en contra del acto que se pretendió aclarar, antes de que venza el plazo de cuarenta y cinco días. Recordemos que la aclaración es aparentemente un medio rápido de solución de problemas fiscales, pero

no debemos de perder de vista que la autoridad puede llevarse el tiempo que desee en integrar el expediente tomando en cuenta que no está sujeta a límite alguno.

Por otro lado, no aconsejamos que el particular espere a que se genere la negativa ficta, ya que corre el riesgo de perder por completo el derecho a defenderse, dado que el Tribunal puede estimar improcedente el juicio promovido en contra del silencio de la autoridad, cuando a su juicio no genera instancia.

b) Si la resolución a la aclaración resulta desfavorable y no ha vencido el plazo que se tiene para interponer los medios de defensa ordinarios, el particular los puede promover en contra de la resolución que se pretendió aclarar.

c) Si la resolución a la aclaración resulta desfavorable y venció el plazo para interponer los medios de defensa ordinarios en contra de la resolución cuya aclaración se solicitó, puede intentar lo dispuesto por el párrafo tercero del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, y así someter la resolución recaída a la aclaración a la llamada reconsideración administrativa.

d) Si la resolución a la aclaración resulta desfavorable y venció el plazo para interponer los medios de defensa ordinarios, puede el particular desdeñar la reconsideración administrativa y promover juicio de amparo indirecto en contra de la resolución recaída a la aclaración, por tratarse de un acto de autoridad violatorio de garantías individuales, en caso de que los fundamentos y motivos expuestos por la autoridad administrativa en la resolución no se ajusten a lógica, razón y derecho, pudiendo inclusive impugnar por inconstitucional el mismo artículo 33-A en virtud de que coarta el derecho de audiencia al no permitir controvertir la resolución desfavorable mediante algún medio de impugnación.

2.- Comentarios.

Pareciera que este procedimiento de aclaración resulta ser legalmente bondadoso, se presenta en seis días y en seis días deberá ser resuelto, si el resultado no es el esperado,

entonces es recomendable contratar a un asesor legal para las siguientes instancias legales, si el resultado fue favorable entonces se “ahorró” la asesoría legal, sin embargo ello no es del todo cierto, y es importante que se tengan los cuidados señalados en el párrafo siguiente:

El procedimiento de aclaración administrativa no aplica a todos los supuestos por los cuales un contribuyente pudiera legalmente ser infraccionado, sólo procede en los casos específicamente señalados. Legalmente este procedimiento no es una instancia, ello significa que no interrumpe los plazos para la interposición de los medios de defensa, entiéndase recurso de revocación y juicio contencioso administrativo, para los cuales se cuenta con cuarenta y cinco días hábiles para su interposición, por lo que el particular deberá estar pendiente que la resolución a la aclaración se de antes del vencimiento de este plazo, de lo contrario se perdería la oportunidad de defenderse de las sanciones aplicadas, además la resolución en su caso negativa, que recayere al procedimiento de aclaración administrativa, no es impugnable por los medios de defensa previstos por el Código Fiscal de la Federación.

Otro aspecto que se deberá de cuidar es de que el artículo 33-A del Código no señala el sentido en que la autoridad tributaria deberá resolver, es decir si dejará sin efecto la resolución, si la revocará, si la confirmará, etcétera, lo cual deja al contribuyente en un estado de incertidumbre jurídica.

A pesar de lo mencionado en los anteriores párrafos, el procedimiento de aclaración administrativa es útil, y con los debidos cuidados, puede evitar al particular gastos innecesarios e incluso ahorrar la presentación de garantías cuantiosas que implica un juicio contencioso.

CAPITULO III.- LA CONSULTA.

La evolución legislativa es necesaria para regular la realidad social, es decir ante una población cambiante y ante sus necesidades el legislador deberá de adecuar sus pronunciamientos, pero no al grado de que cuando apenas esta tomando forma el ente económico regulado de cierta manera, se cambien las reglas del juego. Es muy frustrante para un contribuyente constituirse bajo un esquema jurídico, invertir en activos, asumir todas sus responsabilidades y obligaciones tributarias, contratar empleados bajo cierto régimen, en fin llevar a cabo una serie de actividades para el buen funcionamiento del negocio solamente para verlo modificado a la entrada de una reforma fiscal. El contribuyente en otras palabras necesita tener seguridad jurídica, certeza en cuanto a la ley, de tal forma que pueda tener plena confianza en ella y entrar de lleno al desarrollo de una actividad que fortalezca económicamente al país.

La saturación de legislación fiscal en México, tiende en muchos casos a coartar los derechos del particular, razón por la cual la interpretación de las disposiciones jurídicas tan diversas y en ocasiones real o aparentemente contradictorias entre sí, exige un criterio de interpretación de las mismas por parte de la autoridad, en aras de que la aplicación de la norma por parte del particular se lleve a efecto con apego a legalidad. Por lo anterior las consultas que trataremos principalmente y que son previstas por el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, en la práctica se les denomina *consultas de confirmación de criterio*, ya que al formularse sobre situaciones reales y concretas, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a contestarlas, y de la resolución favorable (si esta se pronuncia) se derivan derechos para el interesado que instó a la autoridad.

La consulta es un medio para obtener seguridad jurídica en las actividades desarrolladas por el contribuyente, y consiste en pedir un parecer, dictamen o consejo a la autoridad tributaria a fin de que esta se pronuncie sobre el sentido y alcance de la norma jurídica o sobre la aplicación de una disposición referida al caso concreto en que el interesado se encuentra. Es la forma más libre y menos restringida que existe de instar, ya que puede versar sobre cualquier cuestión tributaria real y concreta que afecte al peticionario.

En los casos de consultas de confirmación de criterio, el contribuyente busca que la autoridad tributaria otorgue un *visto bueno* a un criterio que sostiene y que piensa que es el indicado, mismo que se encuentra aplicando en su esfera jurídica o que está por aplicar en forma inminente y cierta, y es entonces como de la respuesta favorable de la autoridad se derivan derechos para el particular.

La resolución favorable crea una relación directa entre un caso específico y un sujeto determinado, y debe ser respetada por la propia autoridad tributaria y no podrá modificarla por sí y ante sí, ya que de tener que nulificarse será necesario que la autoridad presente juicio contencioso administrativo o como en la práctica se conoce juicio de lesividad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

1.- Interpretación de la ley fiscal.

En razón de que en la presentación de consultas interviene en forma constante la interpretación de las disposiciones tributarias, es necesario remitimos a lo dispuesto por el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación que prevé las formas de interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales y se transcribe a continuación:

“Artículo 5.-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 interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

Las normas que establecen cargas a los particulares (normas fiscales sustantivas), como son las que señalan a los sujetos del impuesto, objeto del impuesto, las bases o tasas, etcétera, son de aplicación estricta, esto quiere decir que deben interpretarse tal y como lo establece la ley.

También son de aplicación estricta las disposiciones que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y, sobre todo, las que imponen sanciones, ya que deben observarse en forma estricta los requisitos que para tal efecto señala el Código Fiscal de la Federación.

Las demás disposiciones que no sean de las señaladas anteriormente podrán interpretarse aplicando cualquier método de interpretación jurídica, como la analogía a la gramática, conforme a la cual se da mayor importancia al texto de la ley, debe apearse estrictamente al sentido literal de la ley; la auténtica que es la que deriva del propio órgano creador de la ley; la judicial o jurisdiccional; es la que deriva de los órganos jurisdiccionales y, en principio sólo es obligatoria para las partes en conflicto; la jurisprudencial que obliga a todos los tribunales, la cual en materia fiscal en México, es practicada por los Tribunales Contenciosos Administrativos Estatales, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los Tribunales Colegiados de Circuito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y la doctrinal que es la que llevan a cabo los estudiosos del derecho y los jurisconsultos, ésta se encuentra en los libros de derecho.

En el supuesto de que no exista una disposición fiscal expresa para determinado caso, se aplican supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común, siempre y cuando no sean contrarias a la naturaleza del Derecho Fiscal. Se entiende por derecho común al Derecho Civil.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Nos permitimos transcribir la jurisprudencia de reciente publicación dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Diciembre de 1999, Pág. 406, con el propósito de darle un mayor alcance a lo manifestado en los párrafos anteriores:

“LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse

aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.”

El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación cómo ya se manifestó en los párrafos precedentes, prevé lo que muchos tratadistas coinciden como vía general de interpretación de la norma tributaria el de libertad de elección del método interpretativo y como vía de excepción la denominada interpretación estricta. A nuestro parecer, deberá ser inversa la opinión de los tratadistas traduciéndose nuestra postura en el siguiente interrogatorio ¿Qué es una disposición fiscal sin que prevea normas referentes al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa? En realidad la norma tributaria adecuadamente redactada entraña todos estos aspectos, por lo que consideramos que su aplicación por vía general es estricta.

2.- La incidencia en la hipótesis normativa.

Cómo veremos más adelante, para poder presentar una consulta fiscal es forzoso que se presente sobre una situación real y concreta, esto significa que el contribuyente incida en la hipótesis normativa. Para dejar claro lo anterior conviene transcribir el texto de los párrafos primero y segundo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

.....”

Es entonces claro que para que se genere la hipótesis normativa, conocida doctrinalmente como *hecho imponible*, es necesario que se cumplan los siguientes presupuestos:

1) La existencia del posible causante: Para que pueda existir el nacimiento de una obligación tributaria es necesario que un sujeto pasivo sea susceptible de encuadrar en el supuesto previsto en ley. Se enfatiza en que sea un probable causante ya que de encuadrar su conducta en el supuesto legal se hace acreedor a todas las consecuencias legales inherentes a la generación del hecho imponible pero de no ser así este será considerado un sujeto no-causante.

2) La existencia de un cuerpo o supuesto normativo: Es necesario que la ley prevea específicamente un supuesto en el cual de encajar en ella el posible causante se generaría la relación idónea entre el mismo frente al gobierno, el primero en su calidad de sujeto pasivo y el segundo en su calidad de sujeto activo de la relación tributaria.

3) Una conducta positiva: Para que nazca el hecho generador de la relación tributaria entre el Fisco y el particular es necesario que el posible causante le dé vida al supuesto legal, esto solamente se logra mediante una conducta positiva que se traduce en un incidir en dicho supuesto.

3.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.

3.1.- Casos de procedencia.

La consulta por escrito es el más claro reconocimiento que hace la ley ordinaria del derecho de petición consagrado por el artículo 8º constitucional. Es así que el Código Tributario Federal en su artículo 34, dispone lo siguiente:

“Artículo 34.- Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el

particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.

La validez de las resoluciones que recaigan sobre las consultas aplicables a residentes en el extranjero podrán estar condicionadas al cumplimiento de requisitos de información que se soliciten por las autoridades fiscales en las citadas resoluciones.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará anualmente las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, debiendo cumplir con lo dispuesto en el artículo 69 de este Código.”

La consulta fiscal es tan amplia como uno desee, por ello ni siquiera conviene segmentar casos de procedencia, pero sí señalar *condiciones* para su procedencia:

a) Solo está obligada la autoridad a contestar la consulta, cuando tenga derecho a ello el contribuyente, entendiéndose por derecho cuando se encuentre en una situación real y concreta, por lo que a contrario sensu la autoridad no está obligada a contestar preguntas puramente especulativas e inútilmente inquisitivas, sobre situaciones hipotéticas e inciertas. La insistencia aquí es siempre realizar actos reales y formales, y jamás simulados.

Asimismo la autoridad fiscal está obligada a contestar la consulta acorde a los preceptos legales que regían la situación real y concreta cuando ésta se presentó y no aquellos que hubieren surgido posteriormente con motivo de una reforma fiscal, esto es en razón de que acorde con lo dispuesto por el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación la obligación fiscal de una persona nace cuando ésta o encuadra en las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes en el lapso que ocurran. Sirve de apoyo la tesis aislada pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Agosto de 1998, Pág. 502:

“CONSULTA FISCAL. LA RESPUESTA DEBE REALIZARSE CON BASE EN LAS DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE RIGEN LA SITUACIÓN REAL Y CONCRETA, MATERIA DE AQUÉLLA.- De lo dispuesto en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, se evidencia que el administrado tiene derecho a formular a la autoridad fiscal competente, en

forma individual, una consulta sobre algún aspecto de su situación real y concreta, y que la autoridad tiene, correlativamente, la obligación de dar respuesta con base en las disposiciones jurídicas que rigen esa situación, aunque lo haga con retardo o aun cuando suceda que las disposiciones vigentes en el momento en que la situación era real y concreta se reformen o deroguen; de otra forma podría suceder que la respuesta no fuere acorde con la situación consultada por estar determinada por las disposiciones vigentes en el momento de la respuesta, las que pudieran ser diversas a las existentes en la época en que imperaba esa situación, quebrantándose de esta forma el principio de congruencia que debe regir a toda petición o consulta y a su contestación; lo que, además, resulta acorde con el principio de que las cuestiones jurídicas sustantivas deben resolverse con base en las disposiciones que se encontraban en vigor para cuando esas situaciones se actualizaron.”

b) La consulta deberá presentarse en forma individual, por lo que la autoridad no estará obligada a contestar consultas sobre situaciones de un tercero ajeno al contribuyente, o sobre situaciones generales y abstractas, que no permitan determinar cual es el interés jurídico del sujeto que efectúa la consulta, ya que esto significaría casi la emisión de una ley con efecto erga omnes, y la expedición de ésta corresponde al Congreso de la Unión.

3.2.- Requisitos específicos que se deberán de cumplir en la presentación de consultas.

Quizá en donde más requisitos se tienen que cumplir que en cualquier otra promoción fiscal, es en las consultas, ya que aunque el artículo 34 no señale requisitos formales y de trámite que deberán cumplir los interesados, el artículo 18-A del Código Fiscal de la Federación sí. Además de que se deben cumplir los requisitos genéricos previstos por el artículo 18 del mencionado ordenamiento.

Para efectuar consultas a las autoridades fiscales en los términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación no existe una forma oficial aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En este sentido la consulta debe cumplir los requisitos ya tratados, además de los que prevé el artículo 18-A, siendo estos los siguientes:

a) Señalar los números telefónicos, en su caso, del contribuyente y el de los autorizados en los términos del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación.

b) Señalar los nombres, direcciones y el Registro Federal de Contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.

c) Describir las actividades a las que se dedica el interesado.

d) Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción.

e) Señalar todos los hechos y circunstancias relacionadas con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.

f) Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.

g) Indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido planteados ante una autoridad fiscal distinta a la que recibió la promoción o ante autoridades administrativas o judiciales y, en su caso, el sentido de la resolución.

h) Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Quando no se cumplan los requisitos mencionados, las autoridades fiscales requerirán al promovente para que en un plazo de diez días subsane la irregularidad en que incurrió, en la inteligencia que de no ser así la promoción se tendrá por no presentada, lo anterior con apego a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

3.3.- Plazo para su presentación.

En términos generales no existe un plazo perentorio para presentar una consulta a las autoridades fiscales, por lo que deberá estarse a los intereses y necesidades particulares del

contribuyente; la única limitante es de que el ejercicio fiscal por el que se presente la consulta no sea uno caduco, ya que no tendría ningún fin práctico por considerarse un ejercicio extinto para efectos fiscales.

Ahora conviene precisar, como veremos más adelante, que las resoluciones favorables recaídas a ciertas consultas tienen una vigencia legal en ciertos casos, por lo que el contribuyente o interesado deberá presentar antes de su vencimiento, una nueva consulta a fin de que la autoridad fiscal emita otra resolución que confirme nuevamente la situación favorable al contribuyente.

3.4.- Autoridad competente para conocerla.

Con apego a lo dispuesto por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001 y reformado el 30 de abril del mismo año, mismo que a la fecha continúa vigente, se prevén las diversas unidades administrativas competentes para conocer, tramitar y resolver las consultas fiscales que presenten los contribuyentes. Al respecto se precisan las siguientes:

~~-Consultas presentadas con apego al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.~~

a) La Administración General de Grandes Contribuyentes con fundamento en lo dispuesto por el artículo 17 apartado A fracción LIV del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

b) Las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes con fundamento en el artículo 19 fracción III del Reglamento.

c) La Administración General Jurídica con fundamento en lo dispuesto por el artículo 26 fracción IX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

d) Las Administraciones Locales Jurídicas dentro de la circunscripción territorial que a cada una le corresponda con fundamento en lo dispuesto por el artículo 28 fracción II del Reglamento.

-Consultas presentadas con apego al artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.

a) La Administración General de Grandes Contribuyentes con fundamento en lo dispuesto por el artículo 17 apartado A fracción XLVI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

b) La Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional dependiente de la Administración General de Grandes Contribuyentes con fundamento en el artículo 18 apartado R fracción II del Reglamento.

3.5.- Plazo para resolver.

El artículo 37 del Código Fiscal de la Federación prevé el plazo genérico de tres meses que tiene la autoridad tributaria para resolver las instancias o peticiones, formuladas por los particulares, estableciendo dicho precepto literalmente lo siguiente:

“Artículo 37.- Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.

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

Como veremos más adelante, este será el plazo que rige en la mayoría de las instancias, incluyendo algunas de las que trataremos, como lo son la solicitud de declaratoria de caducidad de las facultades de la autoridad fiscal y la solicitud de declaratoria de prescripción de créditos fiscales.

Existe sin embargo una excepción a la regla de tres meses, ya que tratándose de consultas en materia de precios de transferencia (artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación), la autoridad cuenta con un plazo de ocho meses para notificar su resolución.

Respecto al presente rubro, es importante manifestar que el hecho de haber presentado formalmente una consulta ante la autoridad fiscal, en la que conste el sello de recibido y la fecha de dicha recepción, permite hacer el cómputo del plazo de tres meses.

3.6.- Resolución negativa ficta

El transcurso del término de tres meses y en el caso de consultas en materia de partes relacionadas ocho meses, sin la notificación de la resolución respectiva a la instancia o petición genera la ficción legal conocida doctrinalmente como *negativa ficta*, es decir la resolución administrativa no escrita, que se entiende emitida en perjuicio de los intereses del particular, por el solo transcurso del tiempo.

La negativa ficta ha sido un tema de discusión entre los especialistas en materia fiscal-constitucional durante años, ya que muchos opinan que contraviene en forma irrefutable el derecho de petición consagrado por el artículo 8º de la Carta Magna, al permitirle a la autoridad no contestar una instancia. En una opinión muy personal y sin el afán de contradecir a los expertos en la materia, me atrevo a manifestar que lejos de juzgar este silencio como gravoso, lo considero un beneficio práctico para poder darle celeridad a la instancia o petición y que no quede así estancada en las oficinas de las autoridades tributarias.

Ahora, cómo en los demás procedimiento de conciliación fiscal la notificación de cualquier proveído en el trámite de la promoción es sumamente trascendental, pero en las

instancias reconocidas como tal por el Código Fiscal de la Federación es crucial, ya que de ello depende que surta efectos plenos el silencio de la autoridad y pueda considerarse así que se ha configurado la negativa ficta.

En los términos del tercer párrafo del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, cuando se requiera al promovente para que cumpla con requisitos omitidos en su instancia o para que proporcione elementos necesarios para resolverla, el término de los tres meses u ocho a que se refiere dicho numeral se interrumpirá y comenzará a computarse nuevamente, desde el inicio, a partir de la fecha en que el requerimiento haya sido cumplido por el particular. Lógicamente y como ha sido tratado en la presente, la única manera en que puede surtir efectos en la esfera jurídica del particular el requerimiento e interrumpir el silencio, es si este es notificado legalmente, caso contrario, se considerará que se ha generado la negativa ficta. Apoya lo anterior la tesis aislada sostenida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Enero de 1999, Pág. 875:

“NEGATIVA FICTA, CUANDO NO SE NOTIFICA UN REQUERIMIENTO, SE DA LA.- Si el particular no fue notificado del oficio mediante el cual se le hizo un requerimiento; para que pueda hablarse de incumplimiento en relación con el mismo, es condición sine qua non que a quien se encuentre dirigido tenga conocimiento pleno de él, lo cual se logra a través de la debida notificación; si la Sala no actuó así, se configura la negativa ficta a que se refiere el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.”

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Igualmente, las consecuencias de la falta de notificación de la resolución expresa transcurridos los tres u ocho meses a la presentación de la promoción, genera la negativa ficta. Lo anterior resulta indubitable ya que en términos de lo dispuesto por el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación para que un acto de esa naturaleza genere sus consabidas consecuencias, el mismo deberá ser notificado formalmente, no siendo obstáculo alguno el que la resolución hubiere sido emitida en término, ya que a nuestro juicio equivale a la inexistencia jurídica dicha emisión. Nos apoyamos en la siguiente tesis emitida por la Sala Regional Norte Centro del actualmente conocido como Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho órgano Colegiado, Abril de 1987, pág. 859, cuyo rubro y texto precisa:

“ACTO ADMINISTRATIVO.- LA OMISION DEL SEÑALAMIENTO DEL, DIA DE SU EMISION NO AFECTA LA VALIDEZ DEL, MISMO.- Conforme a lo señalado en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, los actos administrativos que deben ser notificados deberán constar por escrito, señalar la autoridad que los emite, estar debidamente fundados y motivados, expresar la resolución objeto o propósito de que se trata, ostentar la firma del funcionario competente que los emite y el nombre de la persona a quien vaya dirigido o en su defecto, señalar los datos suficientes que permitan su identificación; razón por la cual, si en el caso se cumplió con tales requisitos, señalándose además, el mes y año en que se emitió el acto administrativo, es claro que la omisión en la indicación del día preciso en que se dió no le resta validez, pues debe recordarse que dichos actos surgen a la vida jurídica con posibilidad de afectación en la esfera jurídica del particular, hasta el momento de su debida notificación.”

Asimismo, precisa el alcance de lo antes manifestado la jurisprudencia dictada por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho órgano Colegiado, Febrero de 1989, pág. 103:

“NEGATIVA FICTA.- EXISTE NO OBSTANTE QUE LA AUTORIDAD HAYA DADO RESPUESTA A LA INSTANCIA DEL PARTICULAR, CUANDO NO SE DEMUESTRE QUE LA CONTESTACIÓN HAYA SIDO NOTIFICADA.- Cuando la autoridad alegue que no existe la configuración de la negativa ficta porque emitió una resolución que contestó la instancia del particular antes de la presentación de la demanda, debe demostrar que dicha resolución fue debidamente notificada al interesado, pues de lo contrario se considera que se dió el silencio de la autoridad.”

Finalmente refuerza todo lo antes manifestado el criterio emitido por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho órgano Colegiado, Marzo de 1989, pág. 13:

“NEGATIVA FICTA.-EXISTE SI SE DECLARA LA NULIDAD DE LA NOTIFICACION DE LA RESOLUCION EXPRESA.- No obstante que la resolución expresa recaída a un recurso administrativo o instancia sea notificada con anterioridad a la presentación de la demanda, si esta diligencia no se practica con el interesado, su representante o persona autorizada para ello y se declara su nulidad, esta declaratoria deja sin efecto jurídico la notificación y subsistente, por ello, la resolución negativa ficta impugnada por la parte actora, más aún cuando esta notificación se hace saber al demandante hasta el momento de contestar la demanda, procediendo a cuestionar la validez de la diligencia en la ampliación del escrito inicial.”

Ya visto lo anterior, se puede concluir que vencido el término correspondiente sin que la autoridad hubiere notificado la resolución respectiva, el interesado, tiene dos alternativas, la primera, con el objeto de romper el silencio administrativo, considerar que la autoridad le resolvió desfavorablemente su instancia, quedando facultado entonces para interponer en cualquier tiempo los medios de defensa, mientras no se dicte la resolución expresa; y la segunda, esperar a que la autoridad emita la resolución correspondiente. Ahora bien, de tomar la primera alternativa, es incuestionable que la resolución negativa ficta quedará totalmente configurada hasta que efectivamente se ejerza el medio de defensa en contra de la misma, es decir hasta que se presente la demanda contenciosa administrativa ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

3.7.- Carácter que reviste la resolución expresa que se dicte y actitudes a tomar.

3.7.1.- Efectos de la resolución favorable.

Según el maestro Mayolo Sánchez, por resolución favorable se entiende: “el acto de autoridad emitido de manera concreta, particular o individual, que precisa una situación jurídica favorable a un particular claramente determinado.”²⁷

La resolución favorable es definitiva, no genera obligaciones pero si derechos a favor del particular y la autoridad no la puede revocar de motu proprio. A continuación se transcribe la tesis aislada que señala la naturaleza jurídica de las resoluciones administrativas favorables, pronunciada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Abril de 2002, pág. 470:

“RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS FAVORABLES A LOS PARTICULARES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU NATURALEZA JURÍDICA.- La resolución administrativa de carácter individual favorable a un particular, a que se refiere el citado precepto, consiste en el acto de autoridad que se emite de manera concreta y particular, y que precisa una situación jurídica favorable a una persona determinada, sin que de modo

²⁷ SÁNCHEZ, MAYOLO. op. cit. p. 286.

alguno se den o se fijen criterios generales que puedan o no seguirse por la propia autoridad emisora o por sus inferiores jerárquicos. Además, la mayoría de las veces, dicha determinación obedece a una consulta jurídica sobre una situación, real, concreta y presente, que realiza el particular a la autoridad fiscal, por lo que al vincular a ésta no puede revocarla o modificarla por sí y ante sí, pues aquélla goza del principio de presunción de legalidad, de manera que debe someter su validez al juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme a lo dispuesto en el precepto en cita.”

De resultar la respuesta favorable al peticionario, la resolución administrativa queda sometida al régimen jurídico del acto administrativo que le benefició, uno de cuyos rasgos es justamente la inmodificabilidad unilateral de la misma y por ende su carácter vinculatorio frente a la autoridad emisora. Nos apoyamos en el siguiente criterio aislado pronunciado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Agosto de 1998, pág. 502:

“CONSULTA FISCAL. LA RESOLUCIÓN FAVORABLE DE LA AUTORIDAD VINCULA A ÉSTA.- Si conforme a lo establecido en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, el administrado formula a la autoridad fiscal competente, en forma individual, una consulta sobre determinados aspectos imperantes en su realidad fiscal presente, no futura y probable y, paralelamente, la autoridad da respuesta a esa consulta, contestación que por razones de congruencia, debe referirse a la situación del solicitante en el momento en que éste realizó la petición y que de ser favorable al particular, vincula a la autoridad.”

La resolución favorable crea derechos a favor del particular cuando se cumplan dos condiciones:

- a) La consulta hubiere versado sobre una situación real y concreta.
- b) La resolución recaída a la consulta hubiere sido emitida por la autoridad competente para ello.

Naturalmente, aún en el supuesto de que la resolución favorable al particular se hubiere emitido en contravención a cualquiera de estas dos condiciones, goza de la presunción de legalidad, motivo por el cual la autoridad está impedida para revocarla, sin antes someterla a la decisión del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Suponiendo por

ejemplo, que la resolución emitida por autoridad incompetente hubiere derivado derechos a favor del particular, a éste no se le puede obligar a ejercitar acciones para atacar una incompetencia de la que se le derivan beneficios y además no puede recaer sobre este la obligación de vigilar la competencia de las autoridades fiscales que sólo puede recaer sobre las mismas. Sirve de apoyo el pronunciamiento emitido por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la revista editada por el mismo, Noviembre-Diciembre 1979, Página: 245:

“RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA FISCAL FAVORABLES A LOS PARTICULARES, REVOCACION DE.- Incompetencia de la autoridad resolutora. La revocación de los autos administrativos no puede hacerse cuando se ha creado ya un derecho en favor de las partes, ya que en este caso, aun cuando ese derecho adolezca de algún vicio en su constitución, será necesario promover juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, para en su caso decretar la nulificación que corresponda. Esto se observará también en aquellos casos en que la ilegalidad del acto favorable, se hace consistir en la incompetencia de quien lo dictó, pues en los términos del artículo 228 inciso a), es esa hipótesis una de las cuales puede dar lugar a declarar su nulidad.”

Es importante recordar que las resoluciones favorables dictadas por la autoridad fiscal no son materia única y exclusivamente de las consultas, pueden recaer a cualquier solicitud, instancia o petición, motivo por el cual el contribuyente deberá tener en cuenta que dicha resolución puede ser materia del juicio de lesividad (tratado más adelante), siempre y cuando la petición constituya instancia para efectos legales. Confirma esta posición el criterio aislado pronunciado por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho Órgano Colegiado, Noviembre de 1995, pág. 14:

“RESOLUCION FAVORABLE.-NO SOLO SE PRODUCE POR CONSULTAS QUE FORMULEN LOS PARTICULARES A LAS AUTORIDADES.- Conforme al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones favorables a los particulares se producen como resultado de las consultas reales y concretas que se presenten a las autoridades; sin embargo, debe considerarse que también constituyen resoluciones favorables aquellos actos, que si bien, no se produjeron en respuesta a una consulta, si fueron el resultado de una instancia, solicitud o petición hecha a un funcionario público revestido de autoridad, y quien la emite en cumplimiento de las funciones y dentro de la esfera de atribuciones oficiales que le fueron

conferidas. Por lo anterior, es evidente que si se pronuncia una resolución favorable al contribuyente, aún cuando ésta no provenga de una consulta, para ser anulada, debe ser impugnada por la autoridad ante el Tribunal Fiscal, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 36 del ordenamiento en cita.”

3.7.2.- Temporalidad de la resolución favorable.

La resolución favorable al particular tiene una vigencia indeterminada que se encuentra condicionada a que permanezca o subsista la norma jurídica en que se apoya. De ser derogada o reformada la norma jurídica en que se sustenta la resolución favorable pierde eficacia jurídica. Así lo pronunció la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho Órgano Colegiado, Septiembre de 1984, pág. 147:

“RESOLUCIÓN FAVORABLE.- SU VIGENCIA SE LIMITA MIENTRAS SUBSISTA LA SITUACIÓN JURÍDICA PREVISTA EN LA NORMA QUE LAS FUNDA.- Si bien una resolución favorable al particular no puede ser desconocida por la autoridad, la vigencia de esta resolución queda subordinada a que subsista la actuación jurídica prevista en la norma que la funda, pero si esta disposición es reformada o derogada, la resolución favorable ya no afecta la legalidad de resoluciones posteriores emitidas con fundamento en la nueva situación jurídica prevista en la norma.”

Viene a reforzar lo anterior la tesis emitida por la Primera Sala Regional Centro (Celaya) del actualmente conocido como Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de dicho órgano Colegiado, Noviembre de 1990, pág. 58, cuyo rubro y texto precisa:

“RESOLUCIÓN FAVORABLE EN MATERIA FISCAL.- SU ÁMBITO TEMPORAL DE VALIDEZ.- Tienen el carácter de resolución favorable al contribuyente, la que le otorga una exención de impuesto, con apoyo en la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Automóviles, pero lo pierde si con posterioridad se expide otra ley reguladora del mismo impuesto en la que no se prevenga igual situación de exención. No está obligada la autoridad, en consecuencia a demandar su nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por no ser ya una resolución favorable.”

Sin embargo, existen resoluciones de vigencia temporal limitada, que por disposición expresa así lo especifica. El artículo 36 Bis del Código Fiscal de la Federación prevé uno de tales supuestos. Las resoluciones administrativas que tengan por antecedente una petición o instancia, dirigidas a un destinatario particular (individual o grupal), que resuelva una cuestión en materia de impuestos otorgando una autorización o determinando régimen tributario, sólo tienen vigencia durante el ejercicio fiscal en que se emiten o bien durante el anterior cuando se haya emitido durante los tres meses posteriores al cierre del ejercicio. En estos casos, al concluir la vigencia de tales resoluciones, el particular interesado en que se le confirme de nuevo su posición, deberá someter tal circunstancia a la consideración de la autoridad competente, mediante la presentación de una nueva instancia, para provocar la emisión de una nueva resolución que confirme la situación.

Otro ejemplo de las resoluciones de vigencia temporal limitada, son aquellas que se pronuncien con motivo de la presentación de un consulta con apego al artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, es decir aquellas relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, las cuales tendrán una vigencia máxima de cinco años (ejercicio en que se solicite la resolución, ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten), pero este plazo podrá ser mayor cuando la resolución derive de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

3.7.3.- Efectos de la resolución desfavorable.

La resolución desfavorable dictada por la autoridad administrativa, no produce efectos vinculantes entre el particular y la autoridad, lo que significa que no obliga a acatar los términos de la misma.

Nuestra recomendación es impugnar la resolución desfavorable ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa por estimar que provoca agravio.

3.7.4.- Juicio contencioso administrativo presentado por las autoridades fiscales.

La amenaza más latente que existe cuando se dicta una resolución favorable por la autoridad administrativa es la facultad que tiene esta de impugnarla mediante la presentación de juicio contencioso administrativo durante los próximos cinco años a su emisión.

El juicio contencioso administrativo instaurado por la autoridad administrativa se le ha denominado doctrinalmente juicio de lesividad y conceptualmente significa: “el proceso intentado por una autoridad administrativa dentro del Proceso Contencioso Administrativo, con el propósito de anular una resolución favorable a un gobernado, que fue emitida de manera ilegal.”²⁸

Esta facultad se desprende del párrafo primero del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

“**Artículo 36.-** Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.
.....”

Y correlativamente el antepenúltimo párrafo del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa señala la competencia para el Tribunal de conocer dichos juicios, precisando lo siguiente.

“**Artículo 11.-**

.....”

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.

.....”

El propósito de que las autoridades estén impedidas para revocar sus propias resoluciones y por lo tanto su posible modificación solo mediante de presentación de Juicio Contencioso Administrativo por dicha autoridad, obedece al respeto de la garantía de audiencia y asimismo el propósito por el legislador de que sean reconocidos los derechos adquiridos por el particular. Sirve de apoyo la jurisprudencia decretada por el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Septiembre de 1992, Pág. 75:

“RESOLUCIONES FISCALES FAVORABLES AL PARTICULAR. REQUISITOS PARA SU REVOCACION.- De acuerdo con el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, faculta a las autoridades demandadas a revocar sus resoluciones, pero debe observarse que toda facultad gubernativa sólo puede ejercerse dentro del marco de respeto a los derechos de los particulares, máxime cuando es la propia autoridad quien ha dictado una resolución anterior que ha creado derechos en favor de un particular, por lo que, en esas condiciones, debe entenderse que la autoridad fiscal no puede revocarla lisa y llanamente, sino que tiene que seguir el camino que indica el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, pues también debe tomarse en cuenta las facultades que la ley otorga a la autoridad administrativa para realizar sus atribuciones, ya que la carencia de esas facultades actualizaría la incompetencia propiamente dicha, lo cual significa que no podría revocar una resolución favorable a un particular si no se cumplen cabalmente las atribuciones contenidas en la ley de la materia.”

Lo anterior brinda por una parte cierta seguridad en el sentido de que la autoridad al menos tiene que someter sus consideraciones ante el tribunal competente y no así revocar la resolución favorable por una decisión unilateral.

Por otro lado surge una inseguridad con motivo de del excesivo plazo de cinco años con que cuenta la autoridad para impugnar una resolución dictada por ella misma con fundamento en lo dispuesto por el párrafo tercero del artículo 207 del Código Fiscal de la Federación. Con relación a la desigualdad procesal que nuestro juicio existe entre el plazo que tiene el particular para impugnar una resolución definitiva y aquél del que goza la autoridad tributaria, lamentablemente la Suprema Corte de Justicia de la Nación en fechas recientes ha opinado lo contrario, señalando que los motivos primordiales por la diferencia del plazo son

²⁸ ESQUIVEL, GUSTAVO. “El Juicio de Lesividad”. ED. Porrúa. 1ª ed. México, D.F. 2002. p. 67.

en razón del cúmulo excesivo de resoluciones que emite la autoridad, su responsabilidad de defender el patrimonio estatal y de que si se le otorgara el mismo plazo de cuarenta y cinco días a la autoridad sería letra muerta el término prescriptorio previsto por el artículo 146 del Código. A continuación se transcribe el criterio aislado emitido por la Segunda Sala de la Casa Máxima de Impartición de Justicia, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Mayo de 2001, Pág. 456:

“JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (JUICIO DE LESIVIDAD). LOS TÉRMINOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA PROMOVERLO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE IGUALDAD PROCESAL.- Cuando la autoridad hacendaria se peca de que una resolución fiscal dictada en favor de un contribuyente es, a su parecer, indebida y lesiva para el fisco, no puede revocarla válidamente por sí y ante sí, ni tampoco puede hacer gestión directa ante el particular para exigirle el reembolso que resulte, sino que para ello debe promover el juicio contencioso administrativo de anulación o lesividad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación). Ahora bien, el hecho de que el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación otorgue a la autoridad fiscal un término de cinco años para promover el referido juicio y al particular sólo le conceda el término de cuarenta y cinco días, no viola el principio de igualdad procesal. Ello es así, porque el mencionado principio se infringe si a una de las partes se le concede lo que se niega a la otra, por ejemplo, que al actor se le permitiera enjuiciar, probar o alegar y al demandado no, o viceversa; pero dicho principio no puede considerarse transgredido porque no se tenga exactamente el mismo término para ejercitar un derecho, pues no se pretende una igualdad numérica sino una razonable igualdad de posibilidades para el ejercicio de la acción y de la defensa; además, la circunstancia de que se otorgue a la autoridad un término más amplio para promover el juicio de nulidad, en contra de una resolución favorable al particular, se justifica en atención al cúmulo de resoluciones que se emiten y al tiempo que tarda la autoridad en advertir la lesión al interés público, y porque aquélla defiende el patrimonio de la colectividad, que es indispensable para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos a que está obligado el Estado, mientras que el particular defiende un patrimonio propio que le sirve para fines personales. Debe agregarse que la igualdad procesal en el juicio contencioso administrativo se corrobora con el texto de los artículos 212, 213, 214, 230 y 235 del Código Fiscal de la Federación, ya que de su contenido se infiere la posibilidad que tiene el particular de conocer la demanda instaurada en su contra, las pruebas aportadas por la autoridad actora, así como la oportunidad de contestar la demanda e impugnar dichas pruebas. Finalmente cabe señalar que si se aceptara que las autoridades hacendarias sólo tuvieran cuarenta y cinco días para promover la demanda de nulidad, vencido este término la resolución quedaría firme por

consentimiento tácito, con lo cual se volvería nugatorio el plazo prescriptivo de cinco años que tiene el fisco para exigir el crédito fiscal.”

Ahora después de todo lo visto en el presente apartado pudiese surgir la siguiente duda: ¿Cuál sería entonces la situación ideal para que una resolución favorable al particular pudiese subsistir, sin preocupación de que fuere modificada mediante juicio de lesividad? Esto se puede responder mediante el planteamiento de un caso hipotético; supongamos que la autoridad hubiere emitido una resolución desfavorable al contribuyente y éste agraviado con dicha pronunciación decide impugnarla ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, obteniendo consecuentemente fallo a favor en donde se le ordena a la autoridad tributaria dejar sin efectos la resolución desfavorable y dictar una nueva resolución que otorgue el derecho al particular, esta a nuestro juicio se convierte en cosa juzgada y por lo tanto es irrefragable mediante un nuevo juicio iniciado por la autoridad. Nos apoyamos en el criterio aislado, emitido por el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Julio de 2002, Pág. 1265:

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INOPERANTES, CUANDO REITERAN ARGUMENTOS DE IMPUGNACIÓN QUE YA FUERON MATERIA DE ESTUDIO EN UNA RESOLUCIÓN QUE CONSTITUYE COSA JUZGADA.- Si el acto administrativo impugnado ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se emitió en acatamiento a una sentencia dictada en diverso juicio de nulidad, los conceptos de violación que en su contra se hacen valer son inoperantes, si la parte quejosa se limita a reiterar los argumentos de impugnación que esgrimió en el juicio fiscal cuya sentencia se cumplimenta, sin combatir las consideraciones en que se apoya el acto reclamado, pues los conceptos de violación expuestos por la quejosa ya fueron materia de análisis y resolución por parte del órgano jurisdiccional competente, los que constituyen cosa juzgada, y no pueden ser nuevamente objeto de estudio, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 354 y 355 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al Código Fiscal de la Federación, en términos del artículo 197 de este ordenamiento.”

Finalmente, debe de servir de consuelo y a su vez de seguridad para el contribuyente que a la fecha ha sido dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tesis aislada que declara inconstitucional el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, ya

que dicho precepto infiere una inseguridad jurídica completa al contribuyente, al no señalar cuando surte efectos la nulidad de la resolución administrativa favorable o, en su caso, por que conceptos se modificará. Lo anterior hace suponer que probablemente sufra una reforma legal en los años entrantes el mencionado artículo 36. A continuación se transcribe dicha tesis, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Abril de 2002, pág. 469:

“RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA FAVORABLE EN RESPUESTA A UNA CONSULTA FISCAL. EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO PRECISAR CUANDO SURTE EFECTOS SU NULIDAD O, EN SU CASO, POR QUE CONCEPTOS SE MODIFICARÁ, ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.- La garantía de seguridad jurídica a favor de los gobernados, prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye un límite que el legislador debe respetar en las normas que emite, por lo que en ellas debe de establecer todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, cuyo acatamiento sea jurídicamente necesario para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación que esté destinado a realizar en la esfera jurídica del particular. Ahora bien, del análisis de los artículos 36 y 68 del Código Fiscal de la Federación se desprende, por un lado, que la resolución administrativa favorable al particular goza de la presunción de legalidad que impide que pueda ser modificada de *motu proprio* por la autoridad, y por otro, que para lograr su nulidad la autoridad hacendaria debe someterla a la jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través del juicio contencioso administrativo en el que el particular demandado puede hacer valer lo que a su derecho convenga y ofrecer pruebas, refutando las de la actora, es decir, el gobernado no será víctima del abuso de la autoridad para anular la resolución que le es favorable, dentro de un juicio que exista igualdad procesal donde se resolverá la validez o nulidad de dicha resolución. Sin embargo, el citado artículo 36 no precisa las consecuencias jurídicas que tendrá la sentencia de nulidad que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es decir, no establece los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, ni especifica a partir de cuándo se retrotraerán sus efectos, si es a la fecha de la presentación de la demanda del juicio de lesividad o a partir de que se expidió la respuesta a la consulta fiscal, así como tampoco establece qué conceptos incluye, esto es, si deberán presentarse declaraciones complementarias por impuestos omitidos, o si deberán cubrirse recargos o actualizaciones, o sólo por algunos, por lo que es indudable que es violatorio de la garantía de seguridad jurídica de referencia, pues se genera una situación de incertidumbre para el particular, al dejar a la voluntad de la autoridad el determinar a partir de qué momento y por qué conceptos se modificará la resolución que le fue favorable y con base en la cual pagó sus contribuciones.”

4.- La consulta prevista por el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.

La consulta prevista por el artículo 34-A del Código, al igual que la contemplada por el artículo 34, es un derecho de instancia y se caracteriza por la especificidad en su contenido, por el limitado número de autoridades que pueden conocerla, plazo del que goza la autoridad para resolver y vigencia de la resolución favorable que se pronuncie. Para mayor ilustración a continuación transcribimos el precepto en mención:

“Artículo 34-A.- Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 64-A (artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el 2002) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.”

Pudiésemos llamar a la presente consulta *la específica* al abarcar exclusivamente lo relativo a operaciones celebradas entre partes relacionados, mientras que la tratada en el numeral anterior sería *la genérica* dada su extensa amplitud y la única restricción de que se limite a situaciones reales y concretas.

El tema de consultas con apego al artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación merece un profundo análisis en atención a su complejidad, es materia incluso de una

investigación exclusiva, motivo por el cual nos limitaremos a resaltar las características sobresalientes de este tipo de consultas previstas por el Código Fiscal de la Federación.

Antes que nada y simplemente con el propósito de dejar claro el fondo sobre el que versa esta instancia, conviene transcribir lo previsto por los párrafos quinto y sexto del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta donde se especifica que se considera como partes relacionadas:

“Artículo 215.-

....

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.

Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.”

Atento a lo anterior y a lo prescrito por el párrafo primero del citado artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se desprende que los sujetos que pueden intervenir en este tipo de operaciones son las personas morales que efectúen actos relacionados con otra residente en el extranjero, donde se refleje entre ellos intereses comunes que generen vínculos. Por lo que se consideran actos relacionados, cuando dos o más personas participen de manera indirecta o directa en la administración, control o capital de la otra persona.

El Código Fiscal de la Federación señala las bases a través de las cuales el contribuyente tiene la posibilidad de acudir ante la autoridad tributaria con el fin de que esta analice y asimismo confirme la metodología utilizada por el contribuyente para fijar los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones celebradas con partes relacionadas y de esta forma evitar una acción fiscal que al final de la revisión determine un gravamen a

cargo del contribuyente por no estar respaldado este con una resolución favorable dictada por la autoridad fiscal.

Este tipo de consulta sigue sujeta a las reglas precisadas para las consultas del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, es decir cumplir con los requisitos genéricos que prevé el artículo 18 y los específicos del 18-A, ambos del Código Fiscal de la Federación.

En mérito de la complejidad de estas consultas y el carácter internacional que llega a revestir se prolonga el término genérico de tres meses para resolver a ocho meses.

Algo muy importante que no se deberá de escapar de vista es el carácter potestativo que le pretende atribuir el legislador a la autentica obligación por parte de la autoridad tributaria de resolver las consultas previstas por el artículo 34-A, al señalar: "*Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas*". Es esencial que ni la autoridad fiscal, ni el contribuyente juzgue el vocablo "podrán" como sinónimo de "potestativo", puesto a que en primer término legalmente se le señala a la autoridad como obrar ante la actualización de la hipótesis normativa y en segundo término porque correlativamente cobra vida la competencia que tiene la autoridad para conocer de este de tipo de procedimientos en mérito de lo precisado por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. En cuanto al alcance de la utilización del término "podrá" por la ley fiscal, invocamos la tesis aislada emitida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Pág. 283:

“UTILIDAD FISCAL. EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINARLA PRESUNTIVAMENTE, NO CONSTITUYE UNA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD.- De acuerdo con el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, cuando en el desarrollo de una visita domiciliaria la autoridad advierta que el visitado se encuentra en alguno de los supuestos de determinación presuntiva previstas en el artículo 55 de ese ordenamiento legal y tenga elementos suficientes para apreciar la situación del visitado, le hará saber a éste, mediante acta parcial, que existe la posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva y que cuenta con quince días a partir de esa notificación, para corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen en el periodo del ejercicio sujeto a revisión, dicho plazo podrá prorrogarse por una sola vez por quince días más. En el caso de

que el visitado presente la forma de corrección de su situación fiscal, deberá proporcionar copia a los visitadores, los cuales, de constatar que no existen otras irregularidades deberán concluir la visita, y en el supuesto de que el visitado sólo corrija su situación parcialmente o no la corrija bien, corrigiéndola aún subsistan irregularidades que aclarar, la visita deberá continuar hasta agotar la investigación respectiva, asentando en el acta final estas circunstancias. Esta es la interpretación correcta del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, atendiendo a la voluntad del legislador, el cual quiso otorgar al contribuyente visitado la oportunidad de corregir su situación fiscal antes de que concluyera la visita de auditoría, evitándole mayores problemas, por lo que al utilizarse el término “podrá” se refiere al hecho de “tener expedita la facultad de hacer una cosa, tener facilidad, tiempo o lugar de hacer una cosa”, conforme a la voz “poder” consultable en la página mil cuarenta y dos del diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, y no debe de entenderse como que otorga facultad discrecional o potestativa a la autoridad fiscal de conceder o no la oportunidad al visitado de corregir su situación fiscal, sino como un deber de ésta el acatar lo preceptuado en el numeral en comento.”

Asimismo, el legislador fiscal pretende darle un tratamiento *probable e incierto* al surtimiento de efectos de la resolución que se llegare dictar como consecuencia de la presentación de una de estas consultas al señalar en el párrafo segundo del artículo 34-A: “...podrán surtir sus efectos...”, motivo por el cual reiteramos lo expuesto en párrafos precedentes.

5.- Comentarios

Coincidimos con Mayolo Sánchez cuando manifiesta: “...la Consulta es una verdadera instancia, si por tal entendemos una conducta del particular o sujeto de derecho, frente a una autoridad del Estado, por la cual el promovente informa, pide, solicita, o en cualquier forma excita o activa las funciones de la autoridad.”²⁹

La presentación de consultas ante la Administración Tributaria con fundamento en el artículo 34 y 34-A del Código Fiscal de la Federación es una excelente manera de planear fiscalmente, ya que mediante este conducto se le solicita a la autoridad tributaria confirme un

²⁹ SÁNCHEZ, MAYOLO. op. cit. pp. 283-284.

criterio sobre una situación real y concreta que muchas veces puede significar un ahorro fiscal muy considerable para un ente económico.

Las consultas hoy en día no solo sirven para confirmar criterios legales-contables con los que ha venido operando una empresa o con lo que pretende operar, sino que sirven también para que se confirmen criterios relacionados con la interpretación de la ley a través de jurisprudencia. Ahora, aunque la jurisprudencia tiene notables diferencias con la ley y no puede ser equiparable a ésta, principalmente porque la aquélla es obra de los órganos jurisdiccionales y la ley del órgano legislativo, es decir, la jurisprudencia no es una norma general y sólo se aplica a casos particulares, pero precisamente la consulta es un caso particular relativo exclusivamente al peticionario, situación que a nuestro juicio genera su aplicación.

Un caso práctico de esto sería el de una empresa que contrata deudas con el sistema financiero o con su intermediación, la misma puede hacer deducible sus deudas ya que el párrafo segundo del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo ha sido declarado como inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y mediante la presentación de una consulta ante el Servicio de Administración Tributaria puede solicitar su confirmación, para obtener el beneficio correspondiente. El criterio antes comentado se emitió por la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno, visible en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Diciembre de 1998, pág. 206:

“ACTIVO. EL ARTICULO 5°. PARRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- El citado precepto legal, en su párrafo primero, autoriza a deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, pero en su párrafo segundo exceptúa de dicha autorización a las que hubieren sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación. Con la excepción descrita se hace una injustificada distinción entre las deudas que afectan el objeto del tributo, ocasionándose con esto un trato desigual a iguales, al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no, por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores, sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifique por el hecho de que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto dado que ambas clases de operaciones constituyen un pasivo para el

contribuyente en sus registros contables, que incide sobre el objeto del tributo, consistente en la tenencia de activos propios de las empresas, concurrentes a la obtención de utilidades.”

Igualmente reitera y fortalece nuestro punto de vista lo expresado en la siguiente jurisprudencia dictada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Abril de 2002, pág. 1026, misma que a la letra dice:

“CONSULTA FISCAL. CUANDO SE PLANTEE ANTE LA AUTORIDAD HACENDARIA LA INAPLICABILIDAD DE UN PRECEPTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL MEDIANTE, DEBE OBSERVARLA Y APLICARLA CONFORME AL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.- Cuando a través de una consulta fiscal sobre una situación real y concreta, el particular plantea a la autoridad fiscal la inaplicabilidad de un precepto que ha sido declarado inconstitucional por jurisprudencia y acredite estar en el supuesto de aplicación, la autoridad se encuentra constreñida a observar y aplicar dicho criterio de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Federal, ya que, por una parte, la jurisprudencia no es otra cosa sino la interpretación directa, reiterada y obligatoria de la ley, es decir, se trata de la norma misma definida en sus alcances a través de un procedimiento que desentraña su razón y finalidad y, por otra, de conformidad con el principio de legalidad, las autoridades están obligadas a fundar y motivar en mandamiento escrito todo acto de molestia, o sea, que deberán expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso, así como las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la emisión del acto, de manera tal que la autoridad ha de regir sus actos con base en la norma, observando necesariamente el sentido que de la misma ha sido fijado por la jurisprudencia.”

Debemos de recordar siempre que el Código Fiscal de la Federación le reconoce el carácter de instancia a la consulta fiscal y por lo tanto una resolución desfavorable que le recaiga es impugnabile por los medios de defensa precisados en el mismo ordenamiento.

CAPITULO IV.- LA SOLICITUD DE CONDONACION DE MULTAS.

La multa como bien es sabido, es la sanción pecuniaria impuesta por la autoridad o autodeterminada por el mismo contribuyente por infringir las disposiciones fiscales. Es pertinente dejar claro que la existencia de una multa, está condicionada por la existencia de una acción amenazada, pues la multa está ligada por ley al acto, como supuesto jurídicamente necesario, por ende nadie deberá ser castigado sino por las conductas que la ley ha tipificado como infracción fiscal, ni con otras penas que las establecidas legalmente. Una conducta no será castigable más que cuando pueda incluirse en alguno de los tipos de infracción fiscal descritos en el Código Fiscal de la Federación.

La condonación en términos generales, puede definirse como la: “liberación de una deuda, hecha a título gratuito, por el acreedor en favor del deudor.”³⁰

La institución de la condonación se encuentra reconocida por el Código Civil Federal en sus artículos 2209 y 2210 que establecen literalmente lo siguiente:

“Artículo 2209.- Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe.

Artículo 2210.- La condonación de la deuda principal extinguirá las obligaciones accesorias; pero la de éstas dejan subsistente la primera.”

Una noción tan simplista como la señalada, es la que igualmente se ubica en plano tributario.

La condonación de multas al igual que el pago, compensación, prescripción y la caducidad entre otras, son formas de extinción de las obligaciones fiscales.

La extinción de obligaciones se actualiza: “cuando desaparece la relación jurídica entre el acreedor y el deudor, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la obligación o haberse

³⁰ DE PINA, RAFAEL. op. cit. p. 169.

presentado una causa que conforme a la ley es suficiente para que el deber jurídico se extinga.”.³¹

Por lo que respecta a la condonación se puede señalar que el propósito de su existencia es “...con la finalidad de que la Administración Pública Activa, se encuentre en posibilidad de declarar extinguidas prestaciones fiscales cuando la situación económica, geográfica y de salubridad en el país o en parte de él lo ameriten o bien cuando tratándose de multas de contenido fiscal, se aprecien discrecionalmente las circunstancias del caso que la autoridad tuvo para la imposición de la sanción y se disminuya ésta.”.³²

La figura jurídica de la condonación, puede manifestarse respecto al cumplimiento de obligaciones fiscales o respecto a la imposición de multas de naturaleza fiscal.

Así el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación, señala la facultad del Ejecutivo Federal para en forma general condonar las contribuciones incluyendo sus accesorios (recargos y multas) señalando literalmente lo siguiente:

“Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I.- Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.”

Puede suceder igualmente que en forma específica vía Ley de Ingresos de la Federación se le otorgue la facultad explícita a la autoridad hacendaria de condonar multas, pero recordemos que sigue siendo una facultad discrecional el perdonar o no la deuda. Nos apoyamos en la siguiente jurisprudencia dictada por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Septiembre de 2001, pág. 1159:

³¹ SANCHEZ, MAYOLO. op. cit. p. 249.

“CRÉDITOS FISCALES, CANCELACIÓN. ES UNA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (ARTÍCULO 14 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO DE 1999).- El artículo 14 de la ley en cita, establece: "Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar por incosteabilidad los créditos cuyo importe al 30 de junio de 1998, hubiera sido inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. La cancelación de dichos créditos por única vez libera al contribuyente de su pago." Así, de tal disposición se advierte que no impone a la autoridad la obligación de cancelar la totalidad de las multas, pues lo que contempla es una facultad discrecional, además de que por la naturaleza misma de la condonación, en cuanto que recae sobre multas que han quedado firmes y que por tanto su importe pertenece al erario público, es por lo que el Estado no puede disponer del mismo en beneficio de los particulares, salvo los casos en que excepcionalmente se justifique; de ahí que el citado numeral contemple aplicable dicha facultad únicamente cuando resulten incosteables los créditos, por lo que si un contribuyente se ve favorecido con la cancelación de diversos créditos, ello no puede interpretarse como un derecho absoluto del gobernado, sino como consecuencia del ejercicio de la facultad discrecional de la autoridad, en los supuestos en que lo estime factible, tomando en consideración el multicitado precepto legal."

Ahora tanto la condonación general (contribuciones y sus accesorios) como la particular (condonación de multas), se producen por un acuerdo unilateral y discrecional del acreedor, de extinguir la obligación de pago de una manera total o parcial. Pero una diferencia medular entre las formas de condonación, es que la condonación de contribuciones sólo puede hacerse en forma general y nunca particular, ya que esto sería un trato desigual para los contribuyentes y un ejercicio arbitrario y caprichoso por parte de las autoridades tributarias en la administración de las contribuciones. En cambio la condonación de multas puede otorgarse de manera general o particular.

Al hablar de multas, inicialmente sabemos que existe la discrecionalidad en cuanto a su fijación al establecer la ley generalmente un parámetro entre un monto mínimo y un máximo, sea en numerario o en porcentaje. Por lo que hace a su condonación, y concretamente el precepto que nos concierne, la legislación fiscal federal prevé en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación el caso de la condonación a solicitud del particular, la cual se somete a la discreción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien apreciará

³² SÁNCHEZ, MAYOLO. *ibid.* p. 255.

las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, todo ello para una posible remisión de la deuda.

En esta llamada “condonación por gracia”, se le dan al Fisco facultades para perdonar a título particular las multas impuestas a los infractores. Es decir, el legislador considera que la multa es un ingreso accesorio cuyo objetivo fundamental es de carácter correctivo o disciplinario y por consiguiente, si ya obtuvo del infractor el ajuste de su conducta a la norma legal, lógico resulta suponer que la propia autoridad puede discrecionalmente aprobar la situación y condonar o reducir parcialmente la sanción impuesta.

1.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.

1.1.- Casos de procedencia.

El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

“Artículo 74.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este Artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.”

De lo antes transcrito se desprende que la solicitud de condonación de multas procede en los siguientes casos:

1) Respecto de multas por infracción a las disposiciones fiscales determinadas por la autoridad fiscal. Puede tratarse de multas que se refieran la omisión en el pago de tales contribuciones (multa de fondo o sustantiva), o en su caso multas que se refieren a los errores u omisiones en la forma en que se debe enterar un tributo (multa formal). Los diversos tipos de infracciones, así como multas se prevén en el Capítulo I del Título IV del Código Fiscal de la Federación.

2) Respecto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales determinadas por el propio contribuyente.

Y a su vez la procedencia de esta solicitud se encuentra condicionada a:

1) Que las multas hayan quedado firmes, es decir que se hubieren consentido y por ende no se puedan impugnar por algún medio ordinario.

2) Que la multa no sea conexas de un acto administrativo que se encuentre impugnado. Por ejemplo, el caso de una resolución definitiva donde se determina un crédito fiscal por impuesto omitido y a su vez se le determina al contribuyente una multa accesoria basándose en el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación por concepto contribuciones omitidas, en este ejemplo si el contribuyente controvierte solamente el crédito fiscal por lo que respecta al impuesto omitido y no impugna expresamente la multa, no es válido solicitar la condonación de esta última ya que el crédito principal se encuentra en litigio y es conexas de la multa.

No debemos de perder de vista que en la condonación de multas se está frente a la apreciación discrecional por parte de la autoridad de las circunstancias particulares del caso y los motivos por los cuales impuso la autoridad la sanción, razón por la cual jamás debemos de esperar un resultado exacto a nuestras pretensiones.

En cuanto a requisitos formales a cumplir en la presentación de la solicitud de condonación multas, simplemente cabe señalar que el artículo 74, al igual que el 33-A del

Código Fiscal de la Federación, no prevé requisitos en cuanto a la forma específica en que deberá presentarse dicha promoción, razón por la cual el particular deberá cumplir los requisitos generales que para todas las promociones fiscales contiene el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, tomando en cuenta que para este tipo de promociones no existe forma oficial para su presentación, aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

1.2.- Plazo para su presentación.

La solicitud de condonación de multas como en la mayoría de los procedimientos de conciliación tratados en esta investigación, no está sujeta a un plazo perentorio. La promoción puede presentarse en cualquier momento posterior a aquel haya sido autodeterminada por contribuyente la multa o que la resolución o acto administrativo que la impuso haya quedado firme, al no proceder en su contra algún medio de defensa legal.

1.3.- Autoridad competente para conocerla.

Con apego a lo dispuesto por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001 y reformado el 30 de abril del mismo año, mismo que a la fecha continúa vigente, se prevén las diversas unidades administrativas competentes para conocer, tramitar y resolver las solicitudes de condonación de multas que presenten los contribuyentes. Al respecto se precisan las siguientes:

a) La Administración General de Grandes Contribuyentes con fundamento en lo dispuesto por el artículo 17 apartado A fracción XLIV del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

b) Las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes con fundamento en el artículo 19 fracción II del Reglamento.

c) La Administración General Jurídica con fundamento en el artículo 26 fracción XVI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

d) Las Administraciones Locales Jurídicas dentro de la circunscripción territorial que a cada una le corresponda con fundamento en lo dispuesto por el artículo 28 fracción II del Reglamento.

1.4.- Plazo para resolver.

Legalmente no se prevé un plazo para resolver la solicitud de condonación de multas. Técnicamente y al igual que la aclaración administrativa es una instancia, aunque el legislador le prive de este carácter, razón por la cual a nuestro juicio la autoridad debe resolver la solicitud en el plazo máximo previsto en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación. El problema surge en mérito de que como legalmente no es considerada instancia, no puede impugnarse vía juicio contencioso, por lo que sugerimos que una vez transcurridos los cuatro meses se presente amparo indirecto alegando violación al artículo 8° de la Carta Magna para de esta forma obligar a la autoridad a dar respuesta en forma expresa, ya que finalmente la solicitud de condonación es una petición y por lo tanto deberá recaer acuerdo a la misma en un breve término.

1.5.- Carácter que reviste la resolución que se dicte y actitudes a tomar.

La resolución favorable que se dicte crea derechos a favor del particular, vinculando a la autoridad emisora a su contenido.

La resolución dictada por la autoridad administrativa a una solicitud de condonación de multa reviste sin duda alguna el carácter de resolución definitiva. A pesar de lo anterior el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación señala en su párrafo segundo que la solicitud no constituye instancia y asimismo las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no pueden ser impugnadas con los medios de defensa establecidos en el Código, situación que consideramos que atenta totalmente en contra de la garantía de audiencia del particular.

Afirmamos que es resolución definitiva ya que al igual que la aclaración administrativa, precisa el inciso d) de la fracción I del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación que lo es, aunque excluye específicamente su impugnación mediante recurso de revocación.

Los mismos puntos de vista que se externaron con motivo de la resolución que le recaiga a una aclaración administrativa, se reiteran en este segmento, señalando simplemente que la discrecionalidad que opera en la condonación sigue sujeta a las reglas de fundamentación y motivación de los actos de autoridad, así como los requisitos de congruencia y exhaustividad exigidos por nuestra Carta Magna y Código Fiscal de la Federación.

Lo interesante de lo aquí estudiado son los recientes pronunciamientos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde ha decidido que las resoluciones recaídas a la solicitud de condonación de multas son impugnables vía juicio de amparo y por lo tanto el contribuyente agraviado por una posee interés jurídico para controvertirlas vía juicio de garantías. A continuación se transcribe la tesis aislada que respalda nuestras afirmaciones, dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Junio de 2002, página 20:

“CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. LAS RESOLUCIONES RECAÍDAS A LAS SOLICITUDES RELATIVAS, SON IMPUGNABLES [®]

A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO.- Si bien la condonación de multas a que se refiere el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, no es un derecho que sea susceptible de exigirse coactivamente por el solicitante, sino un beneficio concedido por la autoridad hacendaria consistente en la remisión parcial o total de la multa fiscal impuesta al particular, en atención a las específicas circunstancias de cada caso y a las causas que originaron la imposición de la sanción, ello no impide que la resolución recaída a la solicitud de condonación pueda ser impugnada a través del juicio de amparo, porque será a través de este medio extraordinario de defensa como se determinará si la apreciación de los hechos realizada por la autoridad se ajusta a las reglas de la lógica y la razón, mediante el análisis de los motivos y fundamentos expresados como sustento de su decisión, máxime que el referido artículo dispone que la resolución recaída a tal solicitud de condonación no puede impugnarse a través de los medios de defensa establecidos en dicho ordenamiento.”

Amplía el punto aquí referido, la jurisprudencia dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Julio de 1999, pág. 144:

“CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. EL PARTICULAR AFECTADO CON LA RESOLUCIÓN QUE LA NIEGA, POSEE INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO EN SU CONTRA.- El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, autoriza al contribuyente para solicitar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales. Si la resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es en el sentido de negar la condonación, ello ocasiona una lesión en la esfera jurídica del contribuyente, por lo que esa determinación puede ser impugnada a través del juicio de amparo, pues es claro que le produce afectación en su interés jurídico dado que la autoridad al resolver discrecionalmente concediendo o negando la condonación, al ejercer la facultad discrecional que le otorga la ley, deberá tomar en cuenta las circunstancias, así como los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, lo que implica que esa actuación de la autoridad sea susceptible de violar garantías individuales del gobernado pues las facultades discrecionales concedidas por la ley siguen sujetas a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la ley secundaria.”

Razón por la cual opinamos que por analogía deberán aplicarse los presentes criterios a todas aquellas promociones que se supediten a la discrecionalidad de la autoridad fiscal.

2.- Comentarios.

De optarse por presentar la mencionada solicitud, el contribuyente debe de ser claro y preciso, demostrando la imposibilidad material y económica para cumplir con el pago de la multa, dejar claro su buen historial en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, suponiendo que se trate de su primer infracción, y que señale en forma contundente los razonamientos que demuestren que los motivos que tuvo la autoridad para imponer la sanción son dudosos ó que la multa resulta excesiva en función de la conducta realizada y el perjuicio provocado al Fisco con dicha conducta.

No se debe de olvidar que la solicitud de condonación de multas da lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, siempre y cuando se solicite y garantice el interés fiscal.

Conviene señalar que hay un tipo de condonación de multa que está privada de la calidad de instancia, pero al menos no se somete a la discrecionalidad de la autoridad, ya que ante la actualización de la hipótesis normativa exige resultados exactos por parte de la autoridad, otorgando así seguridad jurídica al contribuyente, hablamos del artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación. Este artículo prevé una serie de requisitos que debe de cumplir un contribuyente para que la autoridad fiscal que descubra la omisión parcial o total de contribuciones le reduzca obligatoriamente la multa determinada en un 100%, es decir prevé una facultad reglada.

Desde un particular punto de vista la solicitud de condonación de multas es un último recurso y se recomienda ocurrir a ella exclusivamente cuando el acto que la impuso hubiere quedado firme. Cabe recordar que no todo está perdido, ante la negativa expresa ya que como vimos, en su contra es procedente el juicio de amparo indirecto.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPITULO V.- LA SOLICITUD DE DECLARATORIA DE CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL.

Al igual que la prescripción y condonación de multas, la caducidad tributaria es un medio de extinción de la obligación fiscal en perjuicio del Fisco y a favor del contribuyente y puede definirse como: “la pérdida de la facultad del erario federal para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.”³³

Son tres las facultades que se extinguen con la caducidad (artículo 67 del Código Fiscal de la Federación):

- a) Para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- b) Para determinar en cantidad líquida la obligación.
- c) Para imponer sanciones.

El artículo 67 de Código Tributario establece esta institución, cuya premisa principal consiste en la preclusión del derecho de la autoridad tributaria para llevar a cabo las tres facultades antes señaladas por el hecho de no haberlas ejercitado durante el tiempo previsto para cada supuesto.

La caducidad puede hacerse valer ya sea mediante instancia (vía de acción) ante la autoridad administrativa solicitando dicte resolución en tal sentido, o bien, mediante la interposición de los medios de defensa (vía de excepción) aduciendo la invalidez del acto impugnado por ser producto de una potestad extinta mediante la caducidad.

1.- Diferencia entre caducidad y prescripción.

La prescripción es una figura extintiva de la obligación fiscal que se tratará en el siguiente capítulo, pero es importante anticiparnos un poco y procurar dejar claro algunos diferencias elementales, ya que esta institución constantemente se confunde con la caducidad.

a) La primera de las diferencias que se pueden señalar es de la caducidad descansa en la premisa de que *un derecho no ejercido en tiempo es un derecho extinto*. En otras palabras, o se realiza el acto o desaparece el derecho.

Mientras que la prescripción estriba en que una vez que se ha ejercido el derecho en tiempo, no se le exige oportunamente al deudor su cumplimiento.

b) Muchos autores como Sergio Francisco de la Garza hacen la siguiente distinción: “la caducidad se diferencia de la prescripción en que mientras que la prescripción es una institución de derechos sustantivo, la caducidad es de carácter procedimental, pues se refiere a las facultades de las autoridades.”.³⁴

Lo anterior significa que la caducidad priva a la autoridad de facultad para determinar la obligación fiscal (procedimental) y la prescripción se endereza en contra de la obligación fiscal en sí (sustantivo).

c) Una última diferencia que haremos es de que la caducidad sólo opera en perjuicio del Fisco, en cambio la prescripción opera tanto en perjuicio del fisco como en su beneficio. En perjuicio por las razones ya expuestas, y en beneficio debido a que las devoluciones de saldos a favor de los contribuyentes prescriben igualmente en cinco años (antepenúltimo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación).

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Conviene transcribir el siguiente criterio aislado emitido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, página 222, tesis que de manera clarísima precisa la parte substancial acerca de las dos figuras antes tratadas, así como sus respectivas diferencias, señalando textualmente:

“CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN. CUANDO OPERAN, CONFORME A LOS ARTÍCULOS 67 Y 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DIFERENCIA ENTRE ESTAS FIGURAS JURÍDICAS.-
La caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e

³³ SÁNCHEZ, MAYOLO. op. cit. p. 259.

³⁴ DE LA GARZA, SERGIO. op cit. p. 604.

implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. Esta figura jurídica, que debemos aclarar que pertenece al derecho adjetivo o procesal (a diferencia de la prescripción que pertenece al derecho sustantivo), se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dicho numeral establece el plazo de cinco años para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones. Para el cómputo del plazo de cinco años, el artículo en comento señala tres supuestos que son: el primero, los cinco años comenzarán a contarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo (extinguiéndose por ejercicios completos); en el segundo supuesto, comenzarán a contarse a partir del día siguiente en que se presentó o debió presentarse la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o bien, a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración; y el tercer caso, se contarán los cinco años a partir del día siguiente a aquél en que se hubiera cometido la infracción a las disposiciones fiscales, o bien, en que hubiese cesado su consumación o realizado la última conducta o hecho. Este plazo de cinco años para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal, fue prolongado a diez años en los siguientes casos: 1) Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el Registro Federal de Contribuyentes. 2) Cuando el contribuyente no lleve contabilidad. 3) Cuando no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla, en este caso los diez años comenzarán a correr a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Ahora bien, dicho plazo para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales queda suspendido cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, esto es, con la interposición de cualquier recurso administrativo o la promoción de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien juicio de amparo se suspenderá el plazo. Por otra parte, debemos recordar que la ley concede a las autoridades fiscales facultades investigadoras y verificadoras, como son el practicar visitas domiciliarias, solicitar informes a los contribuyentes, etcétera. Estas facultades también se extinguen en un plazo de cinco años por caducidad, excepción hecha de las facultades para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, las cuales no se extinguen conforme al numeral 67 del Código Fiscal, sino de acuerdo con los plazos de prescripción de los delitos de que se trate, conforme al artículo 100 de dicho ordenamiento. Por último, resta decir que el precepto a estudio concede a los contribuyentes la oportunidad para solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones fiscales. Por lo que hace a la prescripción, éste es el medio para adquirir bienes o librarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley, así a la adquisición de bienes en virtud de la posesión, se

le llama prescripción positiva y la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento se llama prescripción negativa. Esta figura jurídica a diferencia de la caducidad pertenece al derecho sustantivo, y se refiere a la extinción de una obligación fiscal (impuestos, derechos, productos o aprovechamientos) por el transcurso del tiempo. Se encuentra contemplada en los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación; el primer numeral prevé la extinción de la obligación del Estado por el transcurso del tiempo de devolver las cantidades pagadas de más, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios, estableciendo que ésta opera en los mismos términos que tratándose de créditos fiscales, y el segundo precepto, instituye la prescripción de los créditos fiscales, en el término de cinco años. Este término de cinco años, para que prescriban los créditos fiscales, se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido por la autoridad fiscal; esta aseveración del legislador implica necesariamente que el acreedor fiscal tenga conocimiento de la existencia de su derecho, así, cuando el crédito fiscal sea fijado por el Estado, bastará con que se cumpla el plazo señalado para su cumplimiento, para que comience a correr la prescripción a favor del particular, pero cuando la determinación del crédito fiscal deba ser determinada por el contribuyente, será éste quien debe presentar la declaración de la existencia del hecho generador y del nacimiento del crédito fiscal, para que comience a correr el término de cinco años para la prescripción del mismo, y en el supuesto de que no presente su declaración, el término comenzará a correr a partir de la fecha en que debió presentar su declaración. Ahora bien, el precepto en comento nos indica, que el término de cinco años se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto a la existencia del crédito fiscal, y completa esta idea, diciendo que se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. También, tratándose de prescripción, el legislador concede, al igual que en la caducidad, la oportunidad al contribuyente de solicitar se declare ésta, sin tener que esperar a que la autoridad fiscal pretenda cobrar el crédito fiscal que ha prescrito; del análisis de estas dos figuras jurídicas, se advierten dos diferencias fundamentales, que mientras la caducidad se refiere a la extinción de las facultades de la autoridad para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal, por el simple transcurso del tiempo (en unos casos cinco años y en otros diez años), la prescripción se refiere a la extinción de una obligación fiscal a cargo del contribuyente, también por el transcurso del tiempo (cinco años); y la segunda que la caducidad se suspende con la interposición de algún recurso administrativo o juicio, y el término para la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que se le notifique al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste.”

Nosotros resumiendo y enfocándonos a la diferencia más sobresaliente entre estas dos figuras podemos decir que todo descansa en una premisa muy sencilla que radica en el “antes

de” o “después de”. La caducidad opera si antes de que se cumpla el plazo previsto por ley la autoridad no ha determinado la obligación fiscal, mientras que la prescripción opera si después de determinada la obligación fiscal ésta no se exige en el plazo previsto, en otras palabras una es la pérdida de la facultad para determinar (caducidad) y la otra para exigir (prescripción).

2.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.

2.1.- Casos de procedencia.

El artículo 67 del Código Tributario Federal reconoce el derecho que tiene el particular de instar (vía de acción) a que la autoridad tributaria declare que han caducado sus facultades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, señalado en su último párrafo literalmente lo siguiente:

“Artículo 67.-

.....

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este Artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.”

De lo anterior se puede concluir que la solicitud de declaratoria de caducidad está condicionada y por lo tanto procede una vez transcurridos los plazos que prevé el mismo artículo 67, siendo los siguientes:

Cinco años (plazo general): computados a partir del día siguiente, a aquél en que:

a) Se haya presentado la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo.

Ahora, en el supuesto que se presente declaración complementaria, el plazo se computará a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la misma, únicamente por los conceptos modificados.

b) Se haya presentado, o debió presentarse, declaración o aviso que no corresponda a contribuciones que se calculen por ejercicios o a partir de cuando se causaron las contribuciones, cuando no haya obligación de pagarlas mediante declaración.

c) Se haya cometido la infracción a las disposiciones fiscales si se trata de infracciones de carácter continuo o continuado. El plazo se computa a partir del día siguiente a aquél en que hubiera cesado la consumación, o se hubiere realizado la última conducta (continua) o hecho (continuado).

d) A partir de que se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, respecto de la exigibilidad de fianzas otorgadas a favor de la Federación, y constituidas para garantizar el interés fiscal.

Tres años: a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, tratándose de responsabilidad solidaria de síndicos y liquidadores prevista en el artículo 26, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

Diez años: el plazo genérico de cinco años se ampliará a diez cuando el contribuyente:

~~a) No haya presentado solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.~~

b) No lleve contabilidad.

c) Por los ejercicios en que no se presentó alguna declaración del ejercicio.

Es importante tener en mente que el plazo para que se genere la caducidad se suspenderá por dos razones:

a) Por la interposición de algún medio de defensa hasta dictarse resolución definitiva que ponga fin a la vía.

b) Con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en la fracción II, III y IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. El plazo de caducidad se

suspende desde la notificación del inicio de las facultades de comprobación, concluyendo cuando se notifique la resolución definitiva.

Al mencionar la suspensión el Código Fiscal de la Federación, se refiere a que se detendrá temporalmente la constitución de la figura jurídica de la caducidad, en virtud del surgimiento de las causales antes señaladas, significando que al tiempo que hubiere transcurrido hasta antes de que surgiera dicha razón se le adicionará el tiempo que hubiere transcurrido una vez que hubiere cesado la suspensión.

La solicitud de declaratoria de caducidad de las facultades de la autoridad, es una verdadera instancia y pertenece al género de las peticiones con fundamento en el artículo 8º constitucional.

Finalmente, cabe precisarle al lector que el Código Fiscal de la Federación no prevé en su artículo 67 requisitos en cuanto a la forma específica en que deberá presentarse dicha promoción, razón por la cual el particular deberá cumplir los requisitos generales que para todas las promociones fiscales contiene el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, tomando en cuenta que para este tipo de promociones no existe forma oficial para su presentación, aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

2.2.- Plazo para su presentación.

La presentación de esta instancia no tiene límite temporal alguno y puede presentarse en cualquier momento posterior a aquel en que hayan transcurrido efectivamente los plazos previstos por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación sin que se hubiere determinado crédito fiscal, ya que de lo contrario procederán los medios de defensa correspondientes.

2.3.- Autoridad competente para conocerla.

Con apego a lo dispuesto por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001 y reformado

el 30 de abril del mismo año, mismo que a la fecha continúa vigente, se prevén las diversas unidades administrativas competentes para conocer, tramitar y resolver las solicitudes de declaratoria de caducidad que presenten los contribuyentes. Al respecto se precisan las siguientes:

a) La Administración General de Grandes Contribuyentes con fundamento en lo dispuesto por el artículo 17 apartado A fracción LVI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

b) Las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes con fundamento en el artículo 19 fracción II del Reglamento son competentes para tramitar y proponer, en su caso, la resolución a la Administración General de Grandes Contribuyentes respecto de los sujetos y entidades señaladas en las fracciones I a XII del artículo 17 apartado B.

c) La Administración General Jurídica con fundamento en lo dispuesto por el artículo 26 fracción XVIII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

d) Las Administraciones Locales Jurídicas dentro de la circunscripción territorial que a cada una le corresponda con fundamento en lo dispuesto por el artículo 28 fracción II del Reglamento.

2.4.- Plazo para resolver.

En virtud de que al hablar de la solicitud de declaratoria de caducidad de las facultades de la autoridad estamos en presencia de una autentica instancia, la autoridad debe resolverla en el plazo máximo previsto por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

Si las autoridades tributarias no dictan la resolución a la solicitud dentro de los tres meses siguientes se entenderá negada en cuanto al fondo la petición del contribuyente, quien podrá esperar que se dicte la resolución expresa, o bien acudir al Tribunal Federal de Justicia Administrativa a demandar la nulidad de dicha negativa ficta.

2.5.- Carácter que reviste la resolución que se dicte y actitudes a tomar.

La resolución expresa emitida por la autoridad administrativa a una solicitud de declaratoria de caducidad de sus facultades reviste el carácter de resolución definitiva, y de ser desfavorable puede ser impugnada por el particular con los medios de defensa establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

La resolución favorable que se dicte crea un derecho en la esfera jurídica del promovente que obtuvo dicha resolución. Sin embargo, estas resoluciones favorables a los particulares pueden ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

3.- Comentarios.

Cómo vimos en este procedimiento administrativo existe un completo respeto a la garantía de audiencia, es una verdadera instancia reconocida como tal por el Código Tributario.

La interrogante que pudiera surgirle lector es: ¿Qué impulsa al contribuyente a presentar esta solicitud? En realidad tiene que haber un genuino interés por parte del contribuyente (por los motivos que sean) porque se declare caduco un ejercicio, impuesto o sanción mediante instancia. En la práctica la solicitud de declaratoria de caducidad es poco socorrida vía acción siendo mucho más común vía excepción.

A diferencia de la solicitud de declaratoria de caducidad, la solicitud de declaratoria de prescripción es una instancia que conviene mucho más hacer valer en vía de acción, debido a la amenaza latente que impera al ya existir el crédito fiscal determinado, líquido y exigible. Aún siendo prescrito el crédito fiscal, existe la posibilidad de que su pago sea requerido por la autoridad tributaria y de no acreditar el contribuyente haberlo realizado, proceda a embargar sus bienes, lo cual provoca una tremenda inseguridad jurídica, situación que no acontece con

la caducidad, en virtud de que se está ante la nada jurídica de haber transcurrido efectivamente los plazos señalados en ley sin que se hubiere determinado el crédito fiscal.

Otra interrogante que pudiese surgirle al lector es: ¿Cuál sería el fin práctico de ejercer este derecho de instancia? Al igual que en las consultas, básicamente tener una seguridad jurídica, anticipándose a los hechos y de esta forma evitar el litigio ante la determinación de un crédito fiscal de un año, impuesto o sanción que ha caducado para efectos fiscales. Un litigio fiscal suele ser costoso, abarcando honorarios legales, trayendo asimismo aparejada la presentación de una garantía del interés fiscal que llega a ser cuantiosa en razón de que deberá componerse no solo del impuesto omitido del ejercicio, sino que deberá incluir además la actualización que se hubiere generado a la fecha, más los recargos, más las multas, estaríamos en presencia de un genuino desembolso en vano, ¿Qué mejor que evitarse toda esa agonía?

Por otro lado una resolución que decrete extinta las facultades de la autoridad para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como sanciones, impide futuras revisiones sobre dichas obligaciones caducas, en virtud de tratarse de una resolución favorable al contribuyente.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



CAPITULO VI.- LA SOLICITUD DE DECLARATORIA DE PRESCRIPCION DE CREDITOS FISCALES.

La prescripción es la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el transcurso del tiempo, y previo cumplimiento de los requisitos que señala la ley.

Existen dos tipos de prescripción, estas son:

a) **Adquisitiva:** Esta constituye un medio legal para adquirir determinados bienes; por ejemplo, de acuerdo con el Derecho Civil, una persona que posea un bien inmueble a título de dueño, de buena fe, en forma pública, pacífica y continua durante un lapso de cinco años, cuando menos, adquiere el pleno derecho de propiedad sobre el mismo.

b) **Liberatoria:** Esta consiste en la extinción de una obligación y del correlativo de hacerla efectiva; por ejemplo, en Derecho Mercantil, la obligación de pagar el adeudo contenido en una letra de cambio se extingue por prescripción en un plazo de tres años, a partir de la fecha del vencimiento respectivo en caso de que, durante dicho plazo, no se haya realizado acción alguna encaminada al cobro de la letra de cambio.

Referida a materia fiscal, la prescripción es la institución con efectos liberatorios, que opera tanto para la autoridad tributaria (devolución de cantidades debidas al contribuyente) como para el contribuyente, y que produce sus efectos extintivos solo mediante el transcurso del tiempo, es decir es esencial que entre la fecha de exigibilidad del crédito (que supone su legal notificación) y aquella en que se haga valer la institución haya transcurrido el término de cinco años acorde a lo dispuesto por el artículo 146 del Código. El plazo es susceptible de interrupción ya sea mediante gestión de cobro por parte de la autoridad o en su caso mediante el reconocimiento expreso o tácito que realice el contribuyente respecto a la deuda.

La institución de prescripción, al igual que la caducidad, puede hacerse valer ya sea mediante instancia ante la autoridad administrativa solicitando dicte resolución en tal sentido (vía de acción), o bien, mediante la interposición de los medios de defensa (vía de excepción) aduciendo la invalidez del acto impugnado por ser producto de una potestad extinta.

1.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.

1.1.- Casos de procedencia.

El artículo 146 del Código Tributario Federal señala en su primer párrafo que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, en su párrafo segundo reconoce el derecho que tiene el particular de hacer valer la prescripción mediante recurso administrativo (vía de excepción), y asimismo en su último párrafo se le otorga la potestad al particular de instar (vía de acción) a las autoridades tributarias a declarar que han prescrito los créditos fiscales a su cargo, señalado literalmente en lo que nos concierne lo siguiente:

“Artículo 146.-

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

La declaratoria de prescripción procede y por lo tanto está condicionada a que el crédito fiscal hubiere sido legalmente notificado y que además hubieren transcurrido los cinco años mencionados. La notificación es primordial, ya que si antes no se ha notificado el crédito fiscal y posterior a los cinco años se le hace saber al contribuyente, se estaría en presencia de una verdadera caducidad para determinar contribuciones y no la prescripción de un crédito fiscal, independientemente de la fecha de emisión del crédito. Sirve de apoyo la Jurisprudencia dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Febrero de 2000, pág. 159, misma que resolvió a partir de que momento corre el término para tener por legalmente configurada la prescripción, señalando textualmente lo siguiente:

“PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE.- Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada,

que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido."

Lo que sigue quedando en la ambigüedad es lo referente al momento en que empieza a correr el término de la prescripción, ya que ha sido motivo de discusión si el término de prescripción se computa a partir de que han transcurrido los cuarenta y cinco días para su pago o si una vez que ha surtido efectos la notificación del crédito fiscal se puede iniciar a computar dicho plazo. A la fecha el citado dilema no ha sido definido con claridad y precisión por nuestra Casa Máxima de Impartición de Justicia, y muchos de los Tribunales Federales han coincidido en que es una vez transcurridos los cuarenta y cinco días que puede considerar un crédito como exigible una vez transcurridos los cuarenta y cinco días.

Desde una perspectiva muy personal, el crédito es exigible desde el momento en surte efectos su notificación y desde ese momento corre el plazo prescriptorio, ya que claramente el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación señala:

“Artículo 65.- Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación.”

Quizá dentro de los cuarenta y cinco días no pueda hacerse efectivo o ejecutoriarse el crédito fiscal, pero su pago es exigible, prueba de ello es lo dispuesto por el citado artículo.

Otra cosa que es importante tener en mente es que el plazo para que consuma la prescripción se interrumpe por dos razones:

- a) Con cada gestión de cobro dentro del procedimiento administrativo de ejecución que notifique la autoridad tributaria al contribuyente;
- b) Por el reconocimiento expreso o tácito que el contribuyente haga de la deuda.

Al hablar de interrupción, estamos ante una figura similar pero distinta a la suspensión, ya que la interrupción implica que se corte la continuidad del tiempo, lo que significa que cesan por completo los efectos de la figura extintiva al realizarse cualquier acto que la detenga, teniéndose que computar nuevamente el plazo a partir de la última gestión de cobro o reconocimiento de la deuda, de tal manera que no procede la acumulación del tiempo que hubiere transcurrido hasta antes de que se interrumpiera el plazo con el tiempo que transcurriera una vez fenecida la interrupción, como sucede en la suspensión.

El plazo de prescripción solamente se suspenderá cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

Por último, cabe precisarle al lector que el Código Fiscal de la Federación no prevé en su artículo 146 requisitos en cuanto a la forma específica en que deberá presentarse dicha promoción, razón por la cual el particular deberá cumplir los requisitos generales que contiene el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

1.2.- Plazo para su presentación.

La presentación de esta instancia no está sujeta a plazo alguno y puede presentarse en cualquier momento posterior a aquel en que hayan transcurrido efectivamente los cinco años a que se refiere el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación una vez que el crédito fiscal se reputa exigible. Lo que se debe de tomar en cuenta siempre es que el plazo es susceptible de interrupción.

1.3.- Autoridad competente para conocerla.

Las autoridades competentes para declarar extintas las facultades de la autoridad por caducidad igualmente podrán declarar prescritos créditos fiscales, motivo por el cual nos remitimos a lo dispuesto en el apartado 2.3. del capítulo anterior.

1.4.- Plazo para resolver.

La autoridad debe resolver la solicitud en el plazo máximo previsto por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

Si las autoridades tributarias no dictan la resolución a la solicitud dentro de los tres meses siguientes se entenderá negada en cuanto al fondo la petición del contribuyente, quien podrá esperar que se dicte la resolución expresa, o bien acudir al Tribunal Federal de Justicia Administrativa a demandar la nulidad de dicha negativa ficta.

1.5.- Carácter que reviste la resolución que se dicte y actitudes a tomar.

La resolución expresa emitida por la autoridad administrativa a una solicitud de declaratoria de prescripción de un crédito fiscal reviste el carácter de resolución definitiva, y de ser desfavorable puede ser impugnada por el particular con los medios de defensa establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

La resolución favorable que se dicte crea un derecho en la esfera jurídica del promovente que obtuvo dicha resolución. Sin embargo, estas resoluciones favorables a los particulares pueden ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio de lesividad.

2.- Comentarios.

Al hablar de la solicitud de declaratoria de prescripción de créditos fiscales estamos nuevamente frente a una instancia reconocida como tal por el Código Tributario Federal.

Es importante que recordemos las diferencias que vimos entre la caducidad y la prescripción, y dejar claro que para iniciar el plazo del cómputo en este último caso es esencial que se haya emitido y notificado una resolución que determine el crédito fiscal.

A diferencia de la caducidad, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación prevé específicamente que en contra del cobro de un crédito fiscal prescrito procederán los recursos administrativos señalados por dicho ordenamiento, lo anterior es lógico y no tendría sentido alguno hacer esta mención en el artículo 67 del Código ya que la autoridad no va a cobrar un crédito fiscal que todavía no se determina y notifica.

Cómo ya señalamos en el capítulo relativo a la caducidad, la solicitud de declaratoria de prescripción de un crédito fiscal conviene hacerla valer vía acción con el propósito de liberarse de una vez por todas de la deuda líquida y exigible. Es importante también recordar que como se trata de un crédito fiscal exigible la autoridad está facultada para requerir de pago al deudor, y en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado (aunque esté prescrito), procederá la autoridad a embargar bienes en los términos del artículo 151, lo cual hace nugatorio la presentación del recurso sin que antes embarguen, situación por la cual con mayor razón sugerimos instar a la autoridad para que antes de que se requiera cualquier crédito lo decreta extinto por haberse consumado la prescripción.

CAPITULO VII.- PROBLEMATICA EN TORNO A LA RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA ¿ES OFICIOSA O A INSTANCIA DE PARTE?

El artículo 36 del Código Fiscal de la Federación en su tercer párrafo, establece la revisión discrecional por parte de las autoridades fiscales de las resoluciones no favorables al particular, precepto que genera inseguridad en cuanto a si es un procedimiento oficioso o es un procedimiento administrativo que se activa a instancia de parte, ya que el mencionado artículo señala simplemente: “Las autoridades fiscales podrán, *discrecionalmente*, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular...”. Para poder discernir este punto será necesario remitirnos a la Exposición de motivos del Decreto por el que se Expiden Nuevas Leyes Fiscales y se Modifican otras 1996 en los referente a aspectos aplicables al Código Fiscal de la Federación, mismo que incluyó por primera vez en su artículo 36 la revisión discrecional de resoluciones no favorables al particular señalando lo siguiente:

“Con el propósito de otorgar un trato más justo a los contribuyentes en los casos en que notoriamente les asista la razón y ya no pueden acudir a ningún medio de defensa porque hubieren perdido el derecho a hacerlos valer, se propone establecer un procedimiento excepcional mediante el cual las autoridades fiscales estarán en posibilidad de revisar sus propias resoluciones desfavorables al particular para que, en su caso, sean modificadas o revocadas.”

De la lectura de dicha exposición se puede concluir, que este beneficio se estableció a favor del particular y no solo como una prerrogativa de la autoridad, ya que se incluyó con la intención de que si aquél hubiere perdido su derecho a defensa mediante recurso de revocación o juicio contencioso administrativo por haber transcurrido el plazo para su presentación, tuviera una segunda oportunidad por asistirle notoriamente la razón.

Ahora, suponiendo que nos guiáramos concretamente por lo preceptuado en el Código Fiscal de la Federación, este no especifica si lo puede hacer valer únicamente la autoridad o si es derecho de instancia del particular, por lo que aplican los principios generales de derecho: “donde la Ley no distingue, no se tiene por que distinguir” y “aquello que no esté expresamente prohibido por las leyes, estará permitido”, de ahí que a juicio nuestro no sea

exclusivo de alguna de las partes. Y ante todo está el derecho constitucional previsto por el artículo 8° de la Carta Magna.

Por las anteriores razones consideramos que este procedimiento administrativo se puede hacer valer por la autoridad o se puede hacer valer por el particular, aunque es preferible que el contribuyente interesado lo promueva, ya que de otra forma estaría a la merced de que se le antojara a la autoridad revisar dicha resolución, lo cual seriamente dudamos que suceda.

El precepto en mención al señalar “discrecionalmente”, se refiere no a que la autoridad elegirá en forma discrecional las resoluciones que revisará, estaríamos ante una verdadera situación de azar, sino que podrá apreciar en forma discrecional las particularidades del caso y las razones expuestas por particular.

1.- Casos de procedencia y formalidades a cumplir.

1.1.- Casos de procedencia.

El artículo 36 del Código Tributario Federal en su tercer y cuarto párrafo señala lo siguiente:

“Artículo 36.-

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.”

La reconsideración administrativa presentada por el particular es el procedimiento administrativo de conciliación más amplio en todos los sentidos y se condiciona simplemente a lo siguiente:

a) Se trate de resoluciones administrativas de carácter individual.

b) Que la resolución sea desfavorable a un particular. En este sentido, la reconsideración no se limita a las resoluciones que simplemente resuelvan una consulta, sino que abarca incluso aquellas resoluciones que determinen créditos fiscales u obligaciones de pago.

c) Que la resolución se haya consentido para efectos de la procedencia de los medios de defensa.

d) Que no haya prescrito el crédito fiscal.

Decimos que la reconsideración administrativa es el procedimiento más amplio porque la resolución desfavorable se modificará o revocará por la autoridad cuando se hubiere emitido en contravención a las “disposiciones fiscales”, como se puede apreciar el precepto no hace distinción entre disposiciones fiscales adjetivas o sustantivas, por lo que incluso esta promoción procedería contra violaciones al mismo Código Fiscal de la Federación, lo que se convierte en una puerta abierta para el contribuyente desesperanzado que no alcanzó a impugnar una resolución mediante los medios de defensa ordinarios.

Ahora, si el particular le demuestra fehacientemente a la autoridad fiscal que la resolución se hubiere emitido en contra de las disposiciones fiscales, aún a pesar de que el precepto señale que las autoridades fiscales “podrán” revocarla o modificarla, no deja de tratarse de una facultad reglada, en razón de que el precepto señala la conducta específica que debe seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal.

El párrafo tercero del artículo 36 tampoco contempla requisitos específicos que deberán cumplirse, razón por la cual el particular que decide ocurrir a este medio deberá cumplir los requisitos que contiene el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, tomando en cuenta que para este tipo de promociones no existe forma oficial para su presentación, aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

1.2.- Plazo para su presentación.

Por la propia naturaleza de la reconsideración administrativa no existe plazo para interponerla, ya que procede respecto de resoluciones no favorables que precisamente quedaron firmes al haberse consentido por parte de los afectados, que no interpusieron los medios de defensa dentro de los plazos establecidos. Por lo tanto, el punto de partida para precisar cuándo se puede solicitar revisión, es precisamente la fecha en que venció el plazo para interponer los medios de defensa fiscales y a partir del día hábil siguiente se puede solicitar la revisión de la resolución.

1.3.- Autoridad competente para conocerla.

Es muy importante recordar que la reconsideración administrativa será resuelta por el superior jerárquico de quien hubiere emitido la resolución desfavorable, de ahí que por ejemplo si la resolución hubiere sido emitida por la Administración Local de Auditoría Fiscal de la circunscripción territorial que corresponda, competirá a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal conocer la solicitud de reconsideración.

Con apego a lo dispuesto por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001 y reformado el 30 de abril del mismo año, mismo que a la fecha continúa vigente, se prevén las diversas unidades administrativas competentes para conocer, tramitar y resolver la reconsideración administrativa que presenten los contribuyentes. Al respecto se precisan las siguientes:

a) El Presidente del Servicio de Administración Tributaria con fundamento en el artículo 4º fracción XVIII del Reglamento.

b) Los Administradores Generales y el Secretario Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera con fundamento en el artículo 11 fracción XVIII del Reglamento.

c) Las unidades administrativas de la Administración General de Asistencia al Contribuyente con fundamento en lo dispuesto en el artículo 15 del Reglamento.

d) Las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente con fundamento en lo dispuesto por el artículo 16 fracción I del Reglamento.

e) Las unidades administrativas de la Administración General de Grandes Contribuyentes con fundamento en lo dispuesto por el artículo 18 del Reglamento.

f) Las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes con fundamento en lo dispuesto por el artículo 19 fracción I del Reglamento.

g) Las unidades de la Administración General de Recaudación con fundamento en lo dispuesto por el artículo 21 del Reglamento.

h) Las Administraciones Locales de Recaudación con fundamento en lo dispuesto por el artículo 22 fracción I del Reglamento.

i) Las unidades de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal con fundamento en lo dispuesto por el artículo 24 del Reglamento.

j) Las unidades de la Administración General Jurídica con fundamento en lo dispuesto por el artículo 27 del Reglamento.

k) Las Administraciones Locales de Jurídicas con fundamento en lo dispuesto por el

artículo 28 fracción I del Reglamento.

l) Las unidades de la Administración General de Aduanas con fundamento en lo dispuesto por el artículo 30 del Reglamento.

m) Las Aduanas con fundamento en el artículo 31 fracción I del Reglamento.

n) Las unidades administrativas de la Administración General de Evaluación con fundamento en el artículo 35 del Reglamento.

o) Las Administraciones Regionales de Evaluación con fundamento en el artículo 36 fracción I del Reglamento.

1.4.- Plazo para resolver.

La solicitud de reconsideración administrativa, al igual que la aclaración administrativa y solicitud de condonación de multas está desprovista del carácter de instancia, aunque a nuestro juicio, la autoridad debe resolver la reconsideración presentada por el particular en el plazo máximo previsto por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, ya que el citado artículo es aplicable a las instancias o a cualquier petición que efectúe el contribuyente.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

El problema que puede surgir, es en relación con lo previsto por el artículo 37 del Código, ya que si la petición no es resuelta en el plazo de tres meses, el particular deberá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier momento. Sin embargo, por otro lado, el artículo 36 del Código establece claramente que no podrán ser impugnadas las resoluciones que recaigan a la reconsideración.

A nuestro juicio las opciones que tiene el particular respecto al silencio de la autoridad son dos: presentar amparo indirecto después de los cuatro meses de silencio para coaccionar a la autoridad a que responda ó arriesgarse a presentar demanda contenciosa administrativa en

contra de la negativa ficta, ya que como veremos en el siguiente segmento ya existe criterio que hace posible enderezar este medio de impugnación en contra de la resolución expresa desfavorable recaída a una reconsideración ¿por qué no entonces en contra de la negativa implícita?

1.5.- Carácter que reviste la resolución que se dicte y actitudes a tomar.

La resolución favorable que se dicte crea derechos a favor del particular, vinculando a la autoridad emisora a su contenido.

La resolución dictada por la autoridad administrativa a una solicitud de reconsideración administrativa reviste el carácter de resolución definitiva, aunque cabe señalar que a pesar de ello el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación señala en su párrafo último que la solicitud no constituye instancia y asimismo las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no pueden ser impugnadas por el particular, situación que consideramos atenta en contra de la garantía de audiencia del particular. Afirmamos que es resolución definitiva ya que al igual que la aclaración administrativa y la solicitud de condonación de multas, precisa el inciso d) de la fracción I del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación que lo es, aunque excluye específicamente su impugnación mediante Recurso de Revocación.

Ahora en cuanto a como proceder respecto a la resolución expresa desfavorable a una solicitud de reconsideración, está abierta la posibilidad de impugnarla mediante juicio contencioso administrativo, lo anterior es así ya que el párrafo tercero habla exclusivamente de la facultad de la autoridad de modificar o revocar la resolución desfavorable, pero no prevé la otra hipótesis de que no modificare o revocare la resolución sino que la confirmara, entonces puede deducirse que el último párrafo se refiere exclusivamente a que no causará instancia la resolución favorable que se llegará a dictar pero no la desfavorable. Atinadamente, así lo sostiene en tesis aislada el Tercer Tribunal Colegiado del Décimo Séptimo Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Septiembre de 2002, Pág. 1432:

“RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA. LAS RESOLUCIONES DICTADAS EN ELLA, SÓLO SON INIMPUGNABLES CUANDO FAVORECEN AL PARTICULAR.- Una recta interpretación de lo previsto en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación permite establecer que las resoluciones pronunciadas en la reconsideración administrativa son inimpugnables, única y exclusivamente cuando a través de las mismas las autoridades fiscales, en uso de facultades discrecionales, modifican o revocan en beneficio del contribuyente una resolución administrativa que le hubiere sido adversa, lo que se estima de obvia comprensión, puesto que no sería jurídico que se inconformara con una resolución favorable a su interés, emitida sin petición o gestión alguna de su parte. En cambio, si el particular instó la reconsideración como un medio de obtener la revocación o modificación de una resolución administrativa, y la autoridad fiscal declara improcedente sus pretensiones, entonces la legalidad de la resolución relativa puede cuestionarse mediante la promoción del juicio de nulidad, habida cuenta que el precepto de mérito solamente establece dicha falta de impugnación respecto de resoluciones pronunciadas en beneficio de los contribuyentes, pero no en su perjuicio.”

Ahora, se ha emitido tesis aislada en exacto sentido contrario a la antes transcrita por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Junio de 1998, Pág. 665:

“JUICIO DE NULIDAD. IMPROCEDENCIA DEL, CONTRA RESOLUCIONES DICTADAS POR AUTORIDADES HACENDARIAS EN EJERCICIO DE LA FACULTAD DISCRECIONAL ESTABLECIDA EN EL PÁRRAFO TERCERO DEL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- De la recta interpretación del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, se concluye que las resoluciones dictadas por las autoridades hacendarias en ejercicio de la facultad discrecional establecida en el tercer párrafo de la disposición legal citada, no constituyen instancia alguna y por ende son inimpugnables, sin que sea obstáculo para así estimarlo que tales resoluciones sean desfavorables al particular, puesto que el último párrafo del precepto legal aludido no hace distinción para considerar improcedente la impugnación de esa clase de resoluciones el que las mismas se pronuncien en determinado sentido; por tanto, el juicio de nulidad promovido en contra de la resolución administrativa emitida por la autoridad tributaria por la que se negó la revisión de una diversa resolución, es improcedente en términos del artículo 202, fracción XIV del ordenamiento legal citado.”

Es muy posible que pronto se denuncie ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación la contradicción entre estas dos tesis, y prediciendo lo que probablemente dictaría opinamos que sería en el sentido de que la resolución recaída a una reconsideración administrativa, en el

sentido que sea, es inimpugnable mediante juicio contencioso administrativo. Pronunciar lo contrario sería tanto como dejar una puerta abierta a presentar en cualquier momento, una vez firme la resolución, la reconsideración administrativa, convirtiendo el plazo para impugnación mediante los medios convencionales en totalmente nugatorio.

Por otro lado, existe la posibilidad de impugnar la resolución expresa desfavorable por una vía más segura, que es el amparo indirecto, ya que si bien estamos frente a una revisión discrecional, la resolución expresa que recaiga a la reconsideración se deberá sujetar a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la ley secundaria. Por estos motivos consideramos totalmente aplicables los criterios judiciales que invocamos al tratar la solicitud de condonación de multas, en relación con la procedencia del amparo en contra de su negativa.

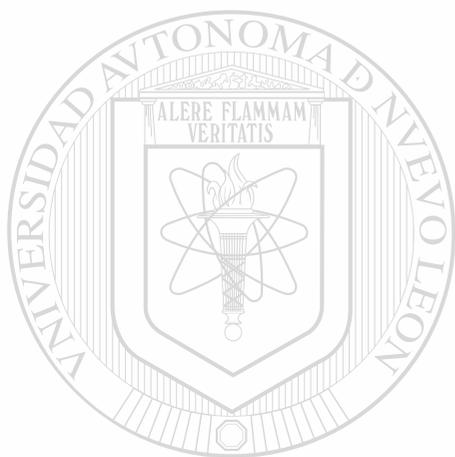
2.- Comentarios.

La reconsideración administrativa, constituye legalmente hablando la última opción o posibilidad que tienen los particulares para resolver problemas que se presenten por resoluciones administrativas desfavorables dictadas por la autoridad fiscal que han quedado firmes.

Opinamos además que es una petición y por lo tanto se deberá resolver atendiendo al plazo previsto por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

La revisión instada por el particular mediante reconsideración, es una facultad discrecional de la autoridad fiscal, por lo tanto la posibilidad de obtener una resolución que modifique o revoque el acto administrativo no favorable es poco probable. Pero al igual como mencionamos en el capítulo referente a la solicitud de condonación de multas, existe la posibilidad de controvertir la respuesta desfavorable mediante amparo indirecto.

Cómo señalamos al principio de este segmento, la reconsideración es muy amplia en cuanto a su gama de proyección, pero a su vez es sumamente riesgosa, motivo por el cual la recomendamos en última instancia, cuando por cualquier motivo hubiere quedado firme la resolución cuya revisión se solicitará.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CONCLUSIONES

Los medios de impugnación, indiscutiblemente son la forma más conocida de resolver controversias fiscales, pero no son la única manera. Como hemos visto a lo largo de la presente investigación, los procedimientos que expusimos son interesantes alternativas para en principio evitar el litigio, y algunos son medios dotados de plena eficacia y eficiencia.

Resumiendo el contenido de nuestra investigación, consideramos importante encontrar una conexidad entre los procedimientos administrativos que tratamos. A nuestro juicio las características en común que más sobresalen son las siguientes:

a) El común denominador que existe entre todos los procedimientos de conciliación fiscal que tratamos es que son peticiones, y teóricamente todos constituyen instancias, aunque legislativamente en algunos casos no se considere así.

A la aclaración administrativa, la solicitud de condonación de multas y la solicitud de reconsideración administrativa se les priva de la característica de instancia y por lo tanto las resoluciones dictadas en estos procedimientos son inimpugnables mediante los medios ordinarios de defensa. Esto es un claro atentado contra la garantía de audiencia y estimamos que si el particular se considera afectado en su esfera constitucional por una resolución desfavorable, deberá ocurrir a un especialista en materia de Amparo, tomando en cuenta la viabilidad de este.

b) La solicitud de condonación de multas, la solicitud de declaratoria de caducidad de las facultades de la autoridad fiscal para determinar contribuciones omitidas, sus accesorios y sanciones, así como la solicitud de declaratoria de prescripción de créditos fiscales son formas de extinción de las obligaciones fiscales, pero mientras que las últimas dos gozan de una eficacia y eficiencia plena, la primera a nuestro juicio no ya que interviene la discrecionalidad de autoridad fiscal, por lo que el resultado no siempre es exacto a la pretensión.

c) La aclaración administrativa, la solicitud de condonación de multas y solicitud de reconsideración administrativa, están sujetas a la apreciación discrecional por parte de la autoridad de las circunstancias especiales del caso planteado, pero como hemos dicho a lo largo de la presente investigación, discrecionalidad no es sinónimo de arbitrariedad, motivo por el cual la autoridad deberá emitir un resolución justa que respete la garantía individual de la debida fundamentación y motivación de los actos de autoridad.

d) La solicitud de condonación de multas y la solicitud de reconsideración administrativa, solo proceden cuando la resolución determinatoria del crédito fiscal hubiere quedado firme, razón por la cual recomendamos cualquiera de estos procedimientos como última opción.

e) El carácter optativo es otra característica que se encuentra presente en todos los procedimientos de conciliación, ya que se puede elegir entre presentar los medios de impugnación ordinarios o intentar estos medios pacíficos de solución de controversias sin litigio.

Lo importante en la presentación de cualquiera de estos procedimientos es siempre tener una razón de fondo y poder demostrarla, ya que esto hace mucho más probable el obtener un resultado que satisfaga los intereses del particular.

Como mencionamos en la introducción de esta investigación, los procedimientos que expusimos no son los únicos que existen. El Código Fiscal de la Federación prevé un gran número de instancias y peticiones cuyo estudio recomendamos, tales como: la solicitud de cancelación de créditos fiscales, la solicitud de cancelación de garantía, la solicitud de celebración de convenio de pago en parcialidades, etcétera.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Textos bibliográficos consultados:

- Acosta Romero M. "Teoría General del Derecho Administrativo". ED. Porrúa. 7ª ed. Actualizada. México, DF. 1986.
- Acosta Romero M. "Segundo Curso de Derecho Administrativo". ED. Porrúa. 1ª ed. México DF. 1989.
- Arriola Vizcaíno A. "Derecho Fiscal". ED. Themis, 15ª ed. México, DF. 2000.
- Baena G. "Instrumentos de Investigación". ED. Editores Mexicanos Unidos. 25ª reimpresión. México, DF. 1999.
- Briceno Sierra H. "Derecho Procesal Fiscal". ED. Antigua Librería Robredo. 1ª ed. México, DF. 1964.
- Burgoa I. "Las Garantías Individuales". ED. Porrúa. 16ª ed. México, DF. 1982.
- Burgoa I. "El Juicio de Amparo". ED. Porrúa. 32ª ed. Actualizada. México, DF. 1995.
- Carrasco Iriarte H. "Derecho Fiscal Constitucional". ED. Oxford, 4ª ed. México, DF. 2000.
- Cartas Sosa, R. "La Caducidad en el Código Fiscal de la Federación". ED. Themis. 1ª ed. México, DF. 2001
- Castro J. "Lecciones de Garantías y Amparo". ED. Porrúa, 1ª ed. México, DF. 1974.
- De La Garza S. "Derecho Financiero Mexicano". ED. Porrúa, 18ª ed. México, DF. 1994.
- Diep Diep D. "Tendencias Teóricas y Políticas Tributarias". ED. Pac, S.A. de C.V. 1ª ed. México, DF. 1999.
- Diep Diep, D. "Exégesis del Código Fiscal de la Federación". ED. Pac, S.A. de C.V. 1ª ed. México, DF. 1999.
- Esquivel Vázquez, G. "El Juicio de Lesividad". ED. Porrúa, 1ª ed. México, DF. 2002.
- Góngora Pimentel G. "Introducción al Estudio del Juicio de Amparo". ED. Porrúa. 6ª ed. Actualizada. México, DF. 1997.
- González Pérez J. "Manual de Procedimiento Administrativo". ED. Civitas Ediciones, S. L. 1ª ed. Madrid España. 2000.

- Hernández R., Fernández C., Baptista P.. "Metodología de la Investigación". ED McGraw Hill, 2ª ed. México, DF. 2000.
- Jiménez González A. "Lecciones de Derecho Tributario". ED. Ecafsa. 6ª ed. México, DF. 2000.
- Kaye D. "Derecho Procesal Fiscal". ED. Themis, 5ª ed. México, DF. 1999.
- Latapi Ramirez M. "Introducción al estudio de las contribuciones". ED. McGraw Hill, 1ª ed. México; DF. 1999.
- Martinez Bazavilvazo A. "Guía para defenderse ante los actos de las autoridades fiscales, instancias y medios de defensa". ED. Tax Editores Unidos, S.A. de C.V. 1ª ed. México,DF. 2000.
- Martínez López L. "Derecho Fiscal Mexicano". ED. Porrúa. 1ª ed. México, DF. 1959.
- Nava Negrete A. "Derecho Administrativo Mexicano". ED. FCE. México, DF. 1995.
- Nava Negrete A. "Derecho Procesal Administrativo". ED. Porrúa. 1ª ed. México DF. 1959.
- Pérez Fernández del Castillo B. "Deontología Jurídica, Ética del Abogado". ED. Porrúa. 4ª ed. México, DF. 1999.
- Ponce F. y Ponce R. "Derecho Fiscal". México, DF. ED. Banca y Comercio S.A. de C.V. 1994.
-
- Reyes Mora O. "Estudio de las operaciones legales fiscales". ED. Tax Editores Unidos, S.A. de C.V. 1ª ed. México, DF. 2000.
- Sánchez A. "Fiscal 1 Aplicación práctica del Código Fiscal". México, DF. ED. Ecafsa. 1997.
- Sánchez G. "Derecho Fiscal Mexicano". México, DF. ED. Cárdenas Editor y Distribuidor. 1986.
- Sánchez M. "Derecho Tributario". México, DF. ED. Cárdenas Editor y Distribuidor. 1988.
- Sánchez Miranda A. "Estrategias Financieras de los Impuestos". ED. Sicco 1ª ed. México, DF. 2000.
- Villegas H. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario". ED. Depalma. 5ª ed. Buenos Aires, Argentina. 1994.

Diccionarios consultados:

Carrasco Iriarte H. "Diccionario de Derecho Fiscal". ED. Oxford University Press México, S.A. de C.V. 1ª ed. México, DF. 1998.

De Pina Vara R. "Diccionario del Derecho", ED. Porrúa. México, S.A. de C.V. 10ª ed. México, DF. 1981.

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. DF. "Diccionario Jurídico Mexicano". ED. Porrúa. 9ª ed. México, DF. 1996.

Real Academia Española. "Diccionario de la Lengua Española". ED. Espasa Calpe. 22ª ed. Madrid, España. 2001.

Reyes Altamirano R. "Diccionario de Términos Fiscales". ED. Tax Editores Unidos, S.A. de C.V. 2ª ed. México, DF. 1998.

Legislación consultada:

H. Congreso de la Unión. "Código Fiscal de la Federación 1996". ED. Themis. México, DF. 1996.

H. Congreso de la Unión. "Código Fiscal de la Federación 2002". ED. ISEF. México, DF. 2002.

H. Congreso de la Unión. "Constitución General para la República Mexicana". ED. Anaya Editores. S.A. México DF. 2002.

H. Congreso de la Unión, "Ley del Impuesto al Activo 2002". ED. ISEF. México, DF. 2002.

H. Congreso de la Unión, "Ley del Impuesto del Impuesto Sobre la Renta 2002". ED. ISEF. México, DF. 2002.

Direcciones de internet consultadas:

www.scjn.gob.mx. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

www.shcp.gob.mx. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

www.tff.gob.mx. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

