

CAPITULO III

MEDIOS DE IMPUGNACIÓN.

3.1 Concepto de Medio de Impugnación.

Ahora bien, una vez que hemos llegado al punto medular que interesa dentro del Derecho Tributario, explicaré todo lo que conforma esa parte contenciosa que tratamos en el capítulo anterior, misma que contiene el principio general de impugnación que debe existir en todo proceso, es decir, que los sujetos que participan en determinada relación jurídica deben contar con los medios para combatir resoluciones de la autoridad, en aras de las garantías de audiencia, legalidad y seguridad jurídica.

Me gustaría comenzar exponiendo que, gramaticalmente, la impugnación, (Del latín *impugno -are*) “Es una acción, una refutación, una objeción, una contradicción, tanto las referentes a los actos y escritos de la parte contraria, cuando pueden ser objeto de discusión ante los tribunales, como a las resoluciones judiciales que sean firmes y contra las cuales cabe algún recurso”.²⁶

²⁶ PALOMAR DE MIGUEL, Juan. *Diccionario para Juristas*. 1ª ed. Ed. Porrúa. México, 2000, Tomo I, p. 803.

En el campo del derecho procesal existen procedimientos para atacar las resoluciones judiciales, llamados medios de impugnación que sólo puede utilizar el que se sienta agravado. La impugnación se hace valer en un proceso.²⁷

Desde mi punto de vista, la razón justificativa de la impugnación podríamos imputarla a la falibilidad humana, pues todo ser humano por naturaleza está expuesto a cometer errores, omisiones o incluso injusticias a veces sin siquiera darse cuenta y por qué no, otras veces conscientes de ello.

Por su parte, Briseño Sierra advierte que el término impugnación es multívoco e intenta precisar su significado: “Hay en la impugnación un dato que no debe olvidarse: el dinamismo de la instancia. La impugnación es la aplicación del instar con un fin particular, individualizado. La peculiaridad que singulariza a este tipo de instancia es aquella pretensión de resistir la existencia, producción o los efectos de cierta clase de actos jurídicos”.²⁸

Una vez definida la impugnación, intentemos definir los medios de impugnación, Micheli los define de la siguiente manera:

“Los medios de impugnación son los instrumentos procesales ofrecidos a las partes para provocar aquel control sobre la decisión del juez, y este control es, en general encomendado a un juez no sólo diverso de aquel que ha emitido el pronunciamiento

²⁷ Colegio de Profesores de Derecho Procesal. Facultad de Derecho UNAM. *Diccionarios Jurídicos Temáticos –Derecho Procesal* Volumen 4. 2ª ed. Ed. Oxford. México, 2001, p. 137.

²⁸ BRISEÑO SIERRA, Humberto. *Derecho Procesal*. 2ª ed. Ed. Harla. México, 1995, p. 672.

impugnado o gravado, sino también de grado superior, aún cuando no esté en relación jerárquica verdadera y propia con el primero. No se excluye, sin embargo, que en ciertos casos, en consideración al tipo de control invocado, este último sea ejercitado por el mismo juez que ha pronunciado la sentencia, objeto del control”.²⁹

Los medios de impugnación son actos procesales de las partes o de terceros que se promueven con la finalidad de que se revise una resolución o actuación procesal para que se corrija o anule. La revisión puede quedar a cargo del órgano jurisdiccional o de un superior jerárquico.³⁰

Considero importante señalar desde el inicio que el Recurso de Revocación y el Juicio de Nulidad, a pesar de constituir ambos un medio de impugnación de primera instancia en el Derecho Fiscal Mexicano, poseen distinta Naturaleza Jurídica y su procedimiento es distinto, por lo que será necesario exponer la idea correspondiente a cada uno, al no poder encuadrar los dos en una sola.

Ya hemos definido la impugnación y hemos dado un primer concepto de medios de impugnación, pero he de hacer aquí un paréntesis para expresar que Gómez Lara afirma que aún cuando es posible definir los medios de impugnación, es imposible clasificarlos:

²⁹ GOMEZ LARA, Cipriano. *Teoría General del proceso*. 9ª ed. Ed. Oxford. México 2000, p. 297.

³⁰ Colegio de Profesores de Derecho Procesal. Facultad de Derecho UNAM. Op. Cit., p. 137.

“Lo cierto es que una reglamentación uniforme de los medios de impugnación, en cuanto a sus clases, naturaleza y procedimientos, es imposible de lograr; ello deriva de las diversas concepciones no sólo legislativas sino doctrinales de cada país y de cada cultura jurídica. Por tanto, la teoría general del proceso sólo puede enfocar el tema de los medios de impugnación, advirtiendo que éstos son recursos, procedimientos, instancias o acciones, reconocidas a favor de las partes, para que éstas puedan combatir los actos o resoluciones de los tribunales, cuando éstos sean incorrectos, equivocados, no apegados a derecho o injustos. Si los recursos reglamentados en determinado sistema procesal son dos, tres, o cinco, si reciben diferentes nombres y si sus alcances o procedimientos, son distintos reiteramos que ello deriva o depende de factores legislativos o doctrinales peculiares y característicos de la cultura jurídica del lugar de que se trate.”³¹

Aún cuando este doctrinario afirma en un primer momento una imposibilidad de clasificación, deja muy en claro que esa clasificación dependerá de las condiciones jurídicas de cada país y su cultura, por lo tanto, aunque universalmente es imposible clasificarlos, sí lo podemos hacer limitándonos al sistema jurídico mexicano; y es así como se expone en el Diccionario Jurídico Mexicano, que primero los define como:

“Los medios de impugnación configuran los instrumentos jurídicos consagrados por las leyes procesales para corregir, modificar, revocar o anular los actos y las resoluciones judiciales, cuando adolecen de deficiencias, errores, ilegalidad o injusticia”.³²

³¹ GOMEZ LARA, Cipriano. Op. Cit., p. 299.

³² INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*. 11ª ed. Ed. Porrúa. México, 1998, Tomo III, p. 2105.

Luego, se propone una clasificación de los mismos al dividirlos en tres sectores: remedios procesales, recursos y procesos impugnativos.³³ Dentro de nuestra investigación, interesa el primer y tercer sector, ya que a uno le corresponde el Recurso de Revocación y al otro el Juicio de Nulidad. Se entiende como remedios procesales los medios que pretenden la corrección de los actos y resoluciones judiciales ante el mismo juez que los ha dictado.

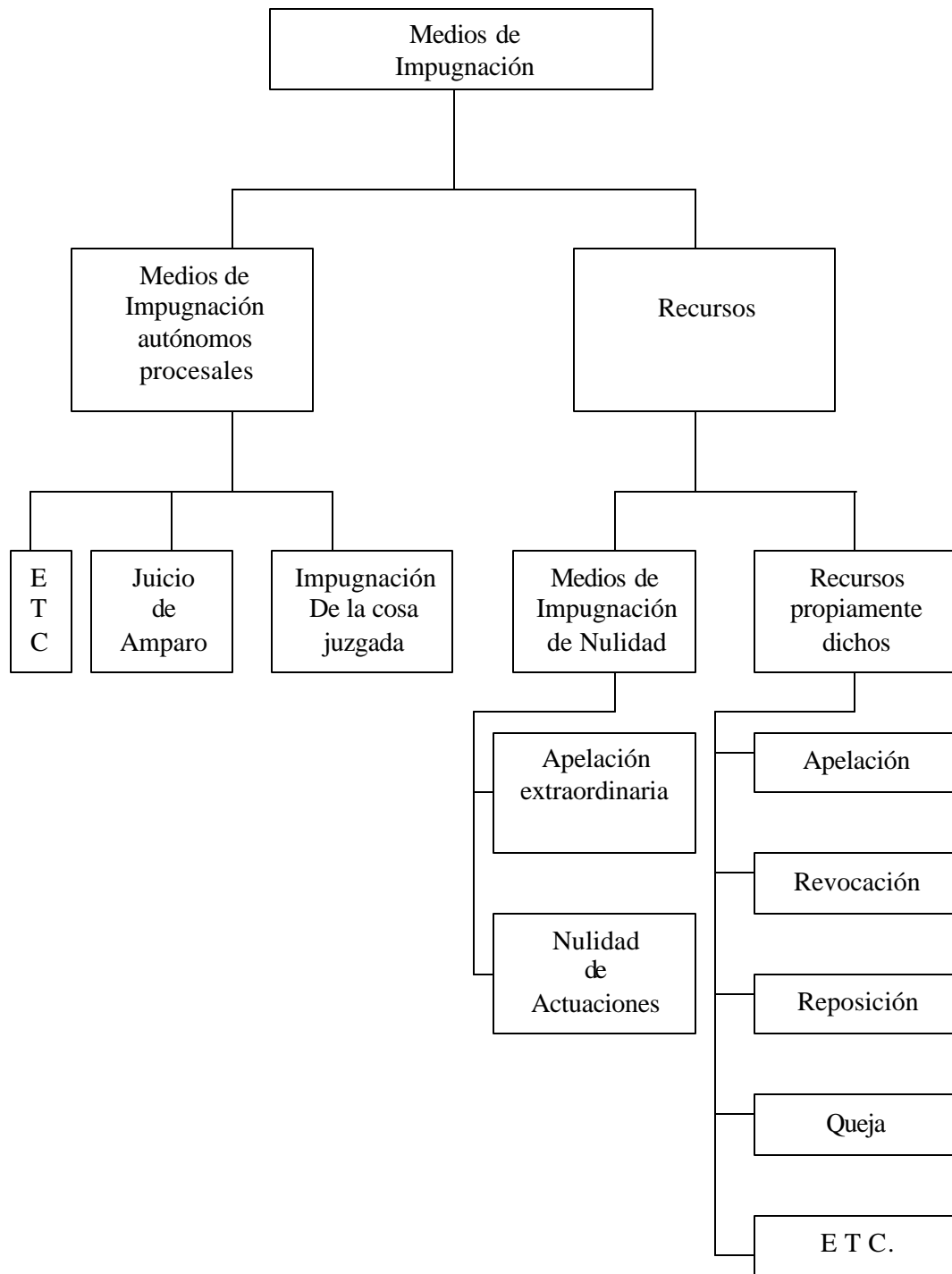
El sector de los recursos, dicho sea de paso, ya que no nos interesa por el momento ahondar en él, son los instrumentos que se pueden interponer dentro del mismo procedimiento por violaciones cometidas tanto en el propio procedimiento como en las resoluciones judiciales respectivas. En la rama Fiscal, no encontramos un medio de impugnación de esta naturaleza.

El último sector llamado de procesos impugnativos, son aquellos en los cuales se combaten actos o resoluciones de autoridad a través de un proceso autónomo, en el cual se inicia una relación jurídico procesal diversa. Se puede señalar como claro ejemplo el Juicio de Nulidad seguido ante el TFJFA.³⁴

En resumen, los medios de impugnación son aquellos que tiene a su alcance el gobernado para que le sea posible alcanzar la justicia si es que ésta es obstaculizada; concretándose a la investigación, es el instrumento que tiene el contribuyente a su alcance para revocar o nulificar los actos que la autoridad fiscal competente emita, siempre y cuando éstos sean erróneos, injustos, o carezcan de los principios de que deben estar dotados.

³³ IBIDEM.

³⁴ IDEM. p. 2108.



³⁵ GOMEZ LARA, Cipriano. Op. Cit., p. 301.

3.2 Naturaleza Jurídica

Resulta importante el establecer y conocer la naturaleza jurídica de las instituciones y figuras jurídicas que se encuentran establecidas en nuestra legislación vigente, pues sirve para identificar las implicaciones jurídicas que surgen al utilizarlas. Por lo tanto, lo que se pretende en este apartado es dar a conocer la naturaleza jurídica de los dos medios de impugnación que estudiamos.

La naturaleza jurídica es la esencia y propiedad característica del derecho.

Para intentar definir “naturaleza jurídica” comenzaré exponiendo que la palabra “naturaleza” deriva del término latino *natura*, que tiene su equivalente griego *physis*; en el idioma griego, también en el latino y lenguas neolatinas, como asimismo en los idiomas germánicos, aquel vocablo registra una amplitud significativa excepcional. El lenguaje corriente y el científico hacen converger sobre dicha palabra los sentidos más diversos. Es en la filosofía jurídica, más que en cualquier otra, donde hacen sentir su peso, con singular energía, la riqueza semántica del término “naturaleza”. Es que esta palabra desempeña en la lengua jusfilosófica un papel verdaderamente imperial, hasta el punto de poder decirse, sin exageración, que el análisis de sus diversos sentidos conduciría espontáneamente a un examen de los temas centrales de esta disciplina.

Uno de los significados fundamentales que presenta la palabra “naturaleza” en el vocabulario filosófico es el de esencia de un género, es decir el conjunto de propiedades que definen un género. ¿Qué se entiende por un género? Éste es definido como una clase, es decir como un conjunto de objetos que poseen, todos ellos y

solamente ellos, determinados caracteres comunes. Así por ejemplo, en la filosofía escolástica se establece la equivalencia entre la “naturaleza” en sentido amplio y la “esencia”, y se define a esta última como “aquello por lo cual una cosa es lo que es y se distingue de las demás cosas”.³⁶

Referido al mundo jurídico, esto significa establecer la equivalencia entre la naturaleza del derecho y su esencia. Dicho de otro modo, la naturaleza del Derecho es el conjunto de propiedades que permiten definir, entre los objetos, un sector que presenta características comunes y al cual llamamos “lo jurídico”.

La naturaleza del Derecho se expresa mentalmente en un concepto, y éste se desarrolla mediante la definición correspondiente. De manera que la pregunta por la naturaleza de Derecho recibe respuesta en el tema llamado “concepto y definición del Derecho”.

Dentro de las investigaciones ya no filosóficas sino científico-dogmáticas sobre el Derecho, no se pregunta por las formas fundamentales del mismo, sino por las contingentes (compraventa, hipoteca, esclavitud, etc.). También aquí se busca establecer la “naturaleza” de ciertos objetos, es decir las propiedades necesarias y suficientes para poder definirlos. Si, por ejemplo, interrogamos por la naturaleza de la compraventa, la respuesta ha de encontrarse, desde luego, en la fuente respectiva del Derecho (ley, costumbre, etc.), en donde se definen dichas formas contingentes, históricamente condicionadas, de lo jurídico. En este sentido, es frecuente dentro de la

³⁶ *Enciclopedia Jurídica Omeba*. Ed. Driskill S.A. Argentina, 1979, Tomo XX, p. 69.

dogmática hablar de la **“naturaleza jurídica”** de una institución (contrato, por ejemplo).

La naturaleza jurídica de una institución plasma en su definición, tarea del conocimiento dogmático del Derecho. Existen por lo menos dos tipos de definiciones en materia jurídica, y, en función de ellas, puede atribuirse dos significados a la expresión “naturaleza jurídica”.

A veces designa el conjunto de rasgos que permiten identificar la institución de que se trata, distinguiéndola de las demás de una manera fácil y rápida, lo que permite sobre todo, su manipulación (mental) práctica; su correlato lógico está representado por las “descripciones”, fórmulas que dan “algún conocimiento de una cosa por los accidentes que le son propios, y que la determinan suficientemente como para dar de ella alguna idea que la distinga de las demás”. Se dirá, por ejemplo, que la naturaleza jurídica de la letra de cambio es indicada mediante los siguientes rasgos: documento, promesa incondicionada de pagar una suma determinada de dinero.

Otras veces la expresión “naturaleza jurídica” indica aquellos rasgos que son necesarios y suficientes para comprender la presencia de los demás y para explicar el comportamiento de la institución; su correlato lógico es la definición propiamente dicha. Se dirá, por ejemplo, que la naturaleza jurídica de la letra de cambio consiste en un mandato, una representación, un acto abstracto, etc.

Las definiciones propiamente dichas tienden a ser comprensionales, ya que en ellas predomina el esfuerzo por determinar las notas esenciales del concepto respectivo

(su significata), en tanto que las definiciones descriptivas (o descripciones) tienden a la extensionalidad, ya que allí predomina la intención de determinar el ámbito al cual es aplicable el concepto (su designata). Las definiciones son reemplazadas cada vez más, en las normas legales por descripciones, porque se considera que aquellas no son propias del lenguaje que debe emplear la fuente del derecho, sino peculiares de la ciencia dogmática.

Por eso resulta difícil encontrar la fórmula “naturaleza jurídica” en la legislación contemporánea; no así en la dogmática, donde su empleo es frecuente y legítimo.

Delimitado de esta manera el sentido de aquella fórmula, notemos que ella puede todavía, sin embargo, prestarse a equívocos derivados del empleo del término “jurídico”. Para despejarlos, nada mejor que notar cómo lo jurídico de la “naturaleza de una institución” no se refiere, en la dogmática, a la conducta efectiva, sino a la conducta, en cuanto ella es contenido de la regulación efectuada por la fuente del derecho. La naturaleza jurídica de una institución no se refiere, pues, a la institución efectiva, sino a la construida por la regulación jurídica, abstrayendo ciertos rasgos a partir de aquella. La naturaleza jurídica de la familia, por ejemplo no es idéntica a la naturaleza que de dicha institución pueda hablar una ciencia de la realidad (sociología, por ejemplo). Para la dogmática se trata, simplemente, de señalar los rasgos necesarios y suficientes para definir aquello que la regulación jurídica sobre la familia ha abstraído de la familia real.

Pero la capacidad de la regulación jurídica para abstraer aquellos elementos reales de conducta que le interesan y construir con ellos una institución no es, claro está, ilimitada. La diferencia, en principio, entre la institución real y la jurídica no impide que aquella suministre elementos a la dogmática a fin de que dentro de ciertos límites ésta pueda suplir omisiones, aclarar o corregir a la regulación jurídica contenida en la fuente. La dogmática puede, pues, extraer de la “naturaleza de las cosas”, entendida como la naturaleza de las instituciones reales, elementos que permitan elaborar una definición de la institución jurídica, es decir, que permitan determinar su “naturaleza jurídica”.³⁷

3.2.1 Naturaleza Jurídica del Recurso Administrativo.

Toda vez que ha quedado definida en qué consiste la “naturaleza jurídica” de las figuras jurídicas, demos especial tratamiento a las figuras que nos interesan en este estudio: el recurso de revocación y el juicio de nulidad.

Como ya mencionamos anteriormente, aún cuando ambos son medios de impugnación, se trata de dos figuras distintas y por ende su naturaleza jurídica también difiere.

En lo subsecuente, definiré al Recurso de Revocación, mientras tanto sólo mencionaré que se trata de la gestión del particular para que la autoridad fiscal que emitió una resolución en su contra, revoque o modifique en su favor dicha resolución.

³⁷ *Enciclopedia Jurídica Omeba*. Op. Cit., pp. 69,74,78,79.

Acerca de la naturaleza jurídica del recurso administrativo, la doctrina ha elaborado dos tesis contrapuestas.

Ya nos advierte José G. Mesta al citar al jurista Armienta Hernández “Mucho se ha discutido sobre la naturaleza jurídica del recurso administrativo. Así hay quienes opinan que es un derecho de instancia del particular, y para otros es sólo una prerrogativa de la autoridad”³⁸

Una de las tesis sostiene que el recurso en cuestión es un acto administrativo de naturaleza jurisdiccional, mientras que la otra afirma que constituye un acto esencialmente administrativo.³⁹

Para Serra Rojas el recurso se funda en el derecho que tiene la Administración para mantener el control de la jerarquía administrativa, a través del cumplimiento de la ley. Es un medio en la propia administración, de carácter eminentemente administrativo y no de naturaleza jurisdiccional y sin ninguna intervención de autoridades judiciales o de controles legislativos. La idea de este recurso se basa en la falibilidad humana, pues es propio de los seres humanos cometer errores y éstos obedecen a causas diversas que ocasiona perjuicios tanto al particular como al interés general en casos concretos.⁴⁰

³⁸ MESTA GUERRA, José G. *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*. 1ª ed. Ed. ISEF. México, 2001, p. 43.

³⁹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús. Op. Cit., p. 247.

⁴⁰ SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho Administrativo Segundo Curso*. 20ª ed. Ed. Porrúa. México, 2000, p. 724.

En cambio, para Gabino Fraga se trata de un acto jurisdiccional ya que existe una controversia entre el particular y la administración que ha realizado el acto, de modo que esta última tiene que poner fin a dicha controversia, decidiendo si el acto recurrido constituye o no una violación a la ley. En segundo lugar, el recurso está organizado en las leyes con un procedimiento semejante al judicial, pues en él se establecen formalidades especiales para iniciarlo, términos de prueba, etc. Por último, en varias leyes se establece que el particular afectado con una resolución administrativa puede optar, para reclamarla, entre el procedimiento administrativo y el procedimiento judicial, lo cual indica que son equivalentes.⁴¹

Ambas posturas son aceptables, pues cada una de ellas está bien fundamentada. En mi opinión, yo me inclino por la naturaleza administrativa, pues aunque me parecen bastante de peso las razones de Gabino Fraga, pienso que el recurso tiene naturaleza administrativa por el contexto en el que se presenta; por ser precisamente el hecho de que la autoridad sea juez y parte la característica que lo distingue de un acto jurisdiccional.

El mismo TFJFA, al referirse al carácter con el que deben establecerse los recursos administrativos, sostiene que deben entenderse como medios de defensa y al respecto la siguiente tesis indica:

⁴¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús. Op. Cit., p. 248.

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. SU PROMOCIÓN DEBE ENTENDERSE COMO MEDIO DE DEFENSA. La existencia de todo recurso administrativo tiene por objeto proveer al gobernado de los medios necesarios para que en una primera instancia pueda exponer los razonamientos que estime pertinentes para demostrar la licitud del acto de gobierno que lo afecta y así evitar en forma innecesaria la promoción de subsecuentes instancias que hagan lenta y poco eficaz la administración de justicia”.

Revisión No. 2369187. Resuelta en sesión de 21 de febrero de 1990, por unanimidad de 9 votos. Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra. Secretario: Lic. Mario Bernal Ladrón de Guevara.

(Visible en Revista del Tribunal Fiscal de la Federación No. 26. 3ª Epoca. Año III. Febrero de 1990, p.38.)

Concluyendo y bajo tales consideraciones podemos decir que la naturaleza del recurso administrativo es la de constituirse como un derecho de impugnación con el que cuenta un particular cuando se ve afectado con un acto administrativo, cuyo trámite se sigue mediante un procedimiento administrativo ante la propia autoridad administrativa y que tiene como fin último el de controlar la legalidad de la actuación de dicha autoridad.⁴²

⁴² MESTA GUERRA, José G. Op. Cit., p. 45.

O bien, en palabras de Margáin Manautou “se trata de un medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares”.⁴³

3.2.2 La Naturaleza Jurídica Del Juicio De Nulidad .

Como ya señalamos anteriormente, la principal diferencia entre el Recurso y el Juicio de nulidad es que en el primero la autoridad actúa como parte recurrida y recurrente, mientras que en el segundo, la autoridad sólo constituye una de las partes, a la par del particular y el que conocerá será una autoridad jurisdiccional, en este caso denominada “Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”.

Al igual que en el Recurso, más adelante definiremos a profundidad el Juicio de Nulidad, el cual es un procedimiento que puede hacer valer el contribuyente únicamente ante el TFJFA .

La naturaleza jurídica del Juicio de Nulidad es una naturaleza jurisdiccional (aún cuando dicho Tribunal posee una naturaleza jurídica formalmente legislativa, materialmente es jurisdiccional), por el hecho de constituir un proceso. Por tratarse de un control jurisdiccional.

⁴³ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit., p. 156.

El control jurisdiccional es el control que despliegan los jueces, lo que implica como *conditio sine qua non* que el administrado acuda ante el juez competente y deduzca ante él las pretensiones correspondientes en contra de la administración pública con motivo de actuaciones concretas de ésta. Todo aquello discurre dentro de la estructura del proceso, por lo cual es necesario que exista un juicio en el que se configure una contienda, razón por la que también se le conoce como control contencioso.⁴⁴

3.3 Principios Tributarios y garantías que rigen los medios de impugnación.

El Poder Tributario del Estado se encuentra sujeto a un límite constitucional, derivado de la división de poderes y para poder evitar que la autoridad hacendaria en el ejercicio de sus funciones lesione el interés jurídico de los administrados; y esto no sólo sucede en el ámbito Tributario, sino en todas las esferas del Derecho. El Estado Mexicano está organizado bajo una forma de gobierno democrática y es bajo este esquema que hacemos mención de Heller:

Sólo la ignorancia o la demagogia pueden negar que la soberanía del pueblo exprese un principio de estructura de la división política real del poder. Constituye singularmente una realidad política de máxima importancia práctica el que la

⁴⁴ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. Op. Cit., p. 394.

organización democrática del Estado de Derecho, con su división de poderes y garantía de los derechos fundamentales, limite eficazmente el poder político de los dirigentes mediante preceptos constitucionales, asegurando a todos los miembros del pueblo del Estado sin excepción una suma, muy variable, ciertamente, en la realidad, de “libertades”, es decir, de poder social y político.⁴⁵

En este tema la teoría general del estado enlaza a una práctica por cierto muy discutible de las modernas constituciones. Éstas contienen generalmente un catálogo de los llamados derechos de libertad, los cuales históricamente tienen su origen en la concepción iusnaturalista de unas normas absolutas que limitan al Estado. Estas normas, procedentes primero de una fuente extraña al Estado, fueron después incorporadas al contenido del Derecho positivo y, consiguientemente, se convirtieron en normas del propio Estado. Ahora bien, en cuanto se presentan como limitaciones que el Estado se impone a sí mismo, como normas que le prohíben ciertas intromisiones en la esfera de libertad de los súbditos.⁴⁶

Así pues, como podemos observar, las garantías constitucionales no son otra cosa que el límite interpuesto al poder del Estado y estas garantías constituyen el mínimo de derechos respetables a cada individuo sin distinción alguna, para así poder mantener nuestro régimen democrático y no incurrir en un autoritarismo hacendario.

⁴⁵ HELLER, Hermann. *Teoría del Estado*. 2ª ed. Ed. Fondo de Cultura Económica. México. 1998, p. 315.

⁴⁶ KELSEN, Hans. *Compendio de Teoría General del Estado*. 1ª ed. Ed. Colofón. México, 1992, p. 165.

Refiriéndonos ahora concretamente a la palabra “garantía”, Burgoa señala que la palabra proviene del término anglosajón warranty o warrantie , que significa la acción de asegurar, proteger o salvaguardar. Las garantías individuales tienen ese carácter absoluto pues los derechos públicos subjetivos que de ellas derivan pueden hacerse valer ante cualquier autoridad del Estado que las viole o las incumpla; en este caso, el obligado universal está constituido por todas las autoridades del país (federales, estatales, municipales). Se reconocen como elementos de la garantía individual:

- a) La relación de supra a subordinación entre el gobernado (sujeto activo) y sus autoridades (sujetos pasivos).
- b) El derecho público subjetivo que emana de la relación jurídica a favor del gobernado (objeto).
- c) La obligación correlativa a cargo del Estado y sus autoridades, consistente en respetar el derecho y en observar o cumplir las condiciones de seguridad jurídica del mismo (objeto).
- d) La previsión y regulación de la citada relación por la ley fundamental (fuente) ⁴⁷

Retomando, una vez que hemos desarrollado el por qué de la existencia e importancia de las garantías y los principios y dejando claro que los principios tributarios son como principios generales del derecho y que a su vez estos principios tributarios estructuran las bases del derecho tributario, y que los mismos son los que se traducen en una seguridad jurídica ofrecida al contribuyente en su relación con el fisco, enfoquémonos a dar una breve explicación sobre en que consiste cada uno de los que en conjunto representan los requisitos o elementos previos a que debe sujetarse la actividad hacendaria.

⁴⁷ QUINTANA VALTIERRA, Jesús. Op. Cit., p. 239.

3.3.1 Principio de legalidad .

El principio de legalidad consiste, como dice Leon Duguit, en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada.⁴⁸

Así, pues el principio de legalidad consiste en que toda actuación, ordenamiento o prohibición por parte del Estado debe estar previamente establecida en la ley, si no, la autoridad no estará facultada para actuar, ordenar o prohibir y estará incurriendo en una falta a este principio.

La S.C.J.N. en criterio jurisprudencial ha dicho que el principio de legalidad consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite. En México, independientemente del principio general de legalidad que consagra el artículo 16 de la Ley Fundamental aplicable, por tanto, a cualquier campo de la actividad del Estado, el principio de legalidad específico para la materia tributaria se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política del país, que dispone que las contribuciones deben estar en la ley. Este principio puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal “*nulum tributum sine lege*”. Por lo tanto, la ley debe establecer cuales son los elementos esenciales del tributo, a saber, objeto, sujeto, exenciones, base, tarifa, pago, infracciones y sanciones.

⁴⁸ ORDENAMIENTOS FISCALES P42

Avocándonos a la materia procesal tributaria que es la que nos interesa por el momento, es aplicable el siguiente criterio jurisprudencial emitido por el TFJFA:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS ESTABLECIDOS POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SE RIGEN POR EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD OBJETIVO. De acuerdo con lo preceptuado por el artículo 132, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, la autoridad administrativa que al resolver un recurso advierta una ilegalidad manifiesta del acto administrativo, podrá revocarlo aún cuando los agravios sean insuficientes, fundando motivando cuidadosamente su decisión, ello obedece a que el espíritu que informa la configuración del recurso administrativo como medio de defensa instituido a favor de los administrados responde a un principio de colaboración, en virtud del cual, la autoridad debe realizar un examen de la legalidad objetiva de su acto ala luz de los planteamientos del gobernado, y en tal sentido, no es dable a ésta desestimar un agravio por falta de prueba cuando el hecho en cuestión consta en documentos que obran en los archivos de la propia autoridad.(19)”.

Juicio No. 224/93. Sentencia de 11 de noviembre de 1994, por unanimidad de votos. Magistrada Instructora: Georgina Ponce Orozco. Secretario: Lic. Gustavo Amescua Gutiérrez.

La posibilidad de revocar el acto impugnado cuando la autoridad advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes se considera del todo acertado, ya que no hay que perder de vista que el recurso tiene esa doble naturaleza que además de ser un medio legal de defensa para el particular, sirve como un medio de control de legalidad de los actos de la propia autoridad.⁴⁹

La última palabra, respecto al control de legalidad de los actos de las autoridades hacendarias, la tiene el Poder Judicial Federal, para los casos en que el contribuyente promueva juicio de amparo en contra de una sentencia que le sea adversa, pronunciada por el Tribunal Fiscal, o cuando el fisco interponga recurso de revisión fiscal.⁵⁰

3.3.2 Principio de proporcionalidad y equidad .

Este principio también se encuentra contenido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, ya que establece que la contribución a que estamos obligados los mexicanos para los gastos públicos debe ser “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Sobre este principio la SCJN ha sentado jurisprudencia en el

⁴⁹ MESTA GUERRA, José G. Op. Cit., p. 54.

⁵⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional* 4ª ed. Ed. Oxford. México, 2000, p. 656.

sentido de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituye una garantía individual, aun cuando se encuentre bcalizada fuera del capítulo respectivo de la Constitución.⁵¹

Este principio no es más que la idea de que cada contribución debe atender al principio de capacidad contributiva, es decir, lo que Jarach define como la potencialidad del contribuyente para aportar al gasto público y siempre que se atienda a los 3 elementos de la capacidad contributiva: elemento objetivo, subjetivo y mínimo exento. Así pues, la contribución a cubrir deberá ser equitativa y proporcional a la capacidad contributiva de cada individuo.

Gregorio Sánchez León indica que “la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional es de una justicia tributaria, puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos decir que coincide con el de equidad, ya que la equidad es la justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto. La idea de justicia supone trato igual para los iguales y desigual para los desiguales con arreglo a la misma pauta. Se trata de conceptos coincidentes y no excluyentes.⁵²

⁵¹ Ordenamientos fiscales p. 43.

⁵² Ordenamientos fiscales p. 44.

3.3.3 Principio de generalidad.

Este principio atiende a que las disposiciones deben ser aplicables a todo individuo que recaiga en ese supuesto, sin distinción alguna.

Ya se define en el libro de ordenamientos fiscales que consiste en que la ley, como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, pues de otra forma no podría ser reputada como una disposición legislativa, en el sentido material, pues le faltaría algo que pertenece a su esencia y estaríamos en presencia de lo que el artículo 13 de la constitución prohíbe bajo el nombre de ley privativa.⁵³

3.3.4 Principio de Igualdad.

No es más que lo ya mencionado anteriormente, un principio que atiende a la justicia tributaria y que exige un trato igual a quienes están en iguales circunstancias y desigual a los desiguales.

3.3.5 Garantía de audiencia.

Esta garantía es quizá una de las más importantes con relación al estudio en cuestión, toda vez que es a partir de esta garantía que los medios de impugnación encuentran su más profundo fundamento, pues si no existiese ésta probablemente no existirían los

⁵³ IBIDEM.

medios de impugnación y a la vez, no estaríamos frente a un Estado de Derecho sino por el contrario, ante un absolutismo.

La garantía de audiencia es aquella a que tiene derecho todo individuo, y no constituye otra cosa que su derecho a ser escuchado, frente a la autoridad, para que si existiese en él la razón se le asista de manera favorable.

Esta garantía está consagrada en el artículo 14, párrafo segundo de nuestra Carta Magna:

“...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”.⁵⁴

En la opinión de Rabasa, esta garantía se inspiró en la doctrina anglosajona del *debido proceso legal* para la protección de la vida, la libertad y los derechos de los hombres en contra de la arbitrariedad del poder público

Indudablemente que el acto por el cual se impone a un particular una sanción administrativa constituye la privación de un derecho o bien. Por tanto, no puede discutirse que para la aplicación de esas penas administrativas debe respetarse la garantía constitucional de audiencia, en los términos señalados, es decir, en las leyes

⁵⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

relativas debe establecerse un procedimiento en que se oiga al afectado y las autoridades administrativas deben sujetarse a tal procedimiento.⁵⁵

Esta garantía de que hablamos se hace respetar en el derecho fiscal mediante los procedimientos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y sobre los que versa nuestro estudio: Recurso de Revocación o Juicio de Nulidad. Mediante éstos, al individuo se le otorga la posibilidad de defenderse y presentar las pruebas y alegatos que crea convenientes ya sea ante la autoridad administrativa (en caso de haber elegido el Recurso de Revocación) o ante el TFJFA, cumpliendo con todas las formalidades establecidas en el mismo Código y para que posteriormente se dé una resolución.

3.3.6 Principio de debido proceso.

Este principio va íntimamente ligado a la garantía de audiencia, y se trata de que aquél procedimiento a que tiene derecho el gobernado, en cumplimiento de su garantía de audiencia, sea llevado conforme a las formalidades establecidas en ley.

“Consagrado en los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución y se traduce en:

- a) Que sea tramitado y resuelto por autoridad competente.
- b) Que se otorgue al particular la oportunidad de formular agravios, los cuales deben ser analizados y valorados por la autoridad.

⁵⁵ LOMELÍ CERREZO, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. 2ª ed. Ed. Porrúa. México, 1997.

- c) Que se le permita ofrecer y rendir pruebas.
- d) Que se deje constancia por escrito de todas las actuaciones.
- e) Que sea ágil, sin trámites que dificulten su desarrollo.
- f) Que el particular conozca todas las actuaciones administrativas.
- g) Que se funde y motive la resolución”.⁵⁶

3.3.7 Principio de irretroactividad de la ley.

También está en relación con la garantía de audiencia y de igual manera está pronunciado en el artículo 14 Constitucional al disponer que “a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”.⁵⁷

Lo que se quiere reglamentar es la prohibición de aplicar una ley en situaciones generadas con anterioridad a la vigencia de la misma, salvo que esa retroactividad signifique un beneficio a particular entonces sí podrá ser aplicable.

⁵⁶ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis H; citado por MESTA GUERRA, José G. Op. Cit., p. 57.

⁵⁷ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

3.3.8 Derecho de petición.

Este derecho está constituido en el artículo 8 constitucional y otorga un derecho al particular siempre que lo ejercite por escrito y de manera pacífica y respetuosa. Este derecho es importante en la materia tributaria porque de él deriva lo que conocemos como “Negativa Ficta” lo cual consiste en que una vez que el particular ha hecho ejercicio de su derecho, si la autoridad no dicta un acuerdo, también por escrito, en un plazo máximo de 3 meses el particular puede considerar que la autoridad resolvió negativamente y así interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior al plazo. Dicho precepto se encuentra señalado en el artículo 37 del CFF.

3.3.9 Principio de no confiscación de bienes.

Este principio lo establece el artículo 22 de la Constitución y prohíbe el establecimiento de tributos que en sí mismos sean confiscatorios por no cumplir con el principio de capacidad contributiva y por ende el mínimo exento; sin embargo, no se considera confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los mismos hecha por la autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil por la comisión de un delito o para el pago de impuestos o multas.

3.3.10 Prohibición de multa excesiva.

También establecido en el art. 22, esta prohibición tiene relación con la capacidad contributiva de que hemos venido hablando. Antes que nada debe quedar establecido lo que constituye una “multa excesiva”, este concepto se definió en la sesión de 20 de junio de 1995 estableciendo la jurisprudencia No 9/1995:

“MULTA EXCESIVA, CONCEPTO DE.- De la acepción gramatical del vocablo “excesivo”, así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la SCJN, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa va más delante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del

hecho infractor, para así determinar individualizadamente a multa que corresponda”.

Desafortunadamente podemos observar violaciones a este principio en el CFF, en sus artículos 76 y 86 al ser multas predeterminadas sin tener en consideración la capacidad contributiva de cada particular que incurra en ese supuesto.

3.3.11 Garantías del artículo 16 constitucional.

“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”.⁵⁸

Al establecer el artículo 16 constitucional que tales actos deben emanar de una autoridad competente y ser fundados y motivados, está robusteciendo la garantía de legalidad de los actos de autoridad, que deriva del art. 14. Esto es evidente en la materia tributaria federal, en la que el artículo 238 del CFF señala como causas de anulación de una resolución o procedimiento administrativo, vicios o defectos que implican transgresiones al artículo 16 constitucional.⁵⁹

⁵⁸ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

⁵⁹ LOMELÍ CERREZO, Margarita. Op. Cit., p. 68.

Así pues, tenemos que cada vez que la autoridad emita un acto de molestia en contra de un particular, ésta deberá exponer de manera clara y precisa los motivos por los cuales está llevando a cabo ese acto de molestia.

En el ámbito fiscal, podemos señalar como claro ejemplo de un acto de molestia una visita domiciliaria o incluso el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE), ambos reglamentados en el CFF, ya que ambos ejemplos al momento de realizarse al particular deberán estar debidamente fundados y motivados como lo establece la ley.

Al respecto, es aplicable la siguiente tesis jurisprudencial 373:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuado y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas” (Apéndice 1985, Segunda Sala).

3.4 Presunciones.

Me gustaría iniciar este apartado explicando la razón del mismo en este trabajo, la cual desde mi humilde punto de vista atribuyo al existente abuso de las presunciones en el derecho tributario mexicano, y porque es precisamente derivado de este abuso que en ocasiones la autoridad, al emplearlas, violenta las garantías individuales y por ende, el gobernado se ve en la necesidad de acudir a uno de los medios de impugnación a su merced.

La enciclopedia jurídica Omeba define a la presunción como “un típico procedimiento de técnica jurídica, consistente en un conjunto de medios y formas más o menos artificiosas destinados a hacer eficaz una norma en el medio social que debe regir...Las presunciones se aplican especialmente, a los hechos jurídicos y convierten en Derecho lo que no es más que una simple suposición fundada en circunstancias o hechos que con generalidad ocurren”.⁶⁰

La palabra presunción proviene del latín *praesumptio, onis*, que significa, acción y efecto de presumir. Presumir (*praesumere*), significa sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello.⁶¹

⁶⁰ *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Op. Cit., Tomo XVI, p. 952.

⁶¹ *Diccionario de la Real Academia Española*. 20ª ed. Ed. ESPASA -CALPE. Madrid, 1984, p.1063.

Rafael de Pina y Castillo Larrañaga definen la presunción como “una operación lógica mediante la cual, partiendo de un hecho conocido, se llega a la aceptación como existente de otro desconocido o incierto. La presunción es el resultado de la aplicación de las máximas que el legislador o el juez deducen de su propia experiencia”.⁶²

Mientras tanto, el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal en su artículo 379 la define:

“Presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido: la primera se llama legal y la segunda humana”.

Resultaría imposible y quizá hasta un poco inútil el citar la definición u opinión que cada doctrinario ha dado a la presunción, así que considero que con las ya citadas puede ser suficiente para darnos cuenta de que la presunción es una ficción, es una conclusión a que puede llegar el legislador o el juzgador a partir de hechos palpables, la presunción será el pensamiento que se deriva de lo que se ve.

Pérez Becerril nos dice que la presunción jurídica se conforma de tres elementos:

- a) El hecho conocido.
- b) El hecho desconocido que se pretende demostrar.
- c) La relación de causalidad

⁶² DE PINA, Rafael y CASTILLO LARRAÑAGA, *Derecho Procesal Civil*. Ed. Porrúa. México, p. 329.

El hecho conocido es el probado y que nos lleva a creer en la existencia del hecho desconocido.

El hecho desconocido es el acreditado presuntivamente y que deriva del hecho conocido.

La relación de causalidad es el juicio lógico elaborado para presumir la existencia o veracidad del hecho desconocido que se pretende demostrar.⁶³

Una vez que se ha intentado definir la presunción y los elementos de la misma, procede mencionar que las presunciones pueden clasificarse como presunción *iuris et de iure* y en presunción *iuris tantum*, las primeras no admiten prueba en contrario por lo que se les considera absolutas mientras que las segundas sí, por lo tanto son relativas.

3.4.1 Presunciones *Iuris Tantum* .

Tratándose de las presunciones *iuris tantum*, la expresión latina empleada en la denominación de estas presunciones, indica que la ley admite la existencia de algún hecho, salvo que se demuestre lo contrario, por lo que la validez de las mismas subsiste hasta que se pruebe que no son la verdad.⁶⁴

⁶³ PEREZ BECERRIL, Alfonso. *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*. Ed. Porrúa. México, 2001, p. 4.

⁶⁴ *Enciclopedia Jurídica Omeba*. Op. Cit., Tomo XVI, p. 953.

3.4.2 Presunciones *Iuris et de Iure*.

En relación a las presunciones *iuris et de iure*, Pérez Becerril cita a Menochio para afirmar: “estas presunciones son *iuris* porque se han creado por la ley, *et de iure* porque sobre tales presunciones establecen las leyes derechos constantes y las considera como verdad. Este tipo de presunciones al presumir el hecho lo dan por cierto e indiscutible, obligando al juez a aceptar el hecho que se presume, eliminando consecuentemente la necesidad y el derecho de probar.”⁶⁵

La presunción es absoluta, cuando no admita prueba en contrario por disposición expresa de la ley, en términos del artículo 191 del Código Federal de Procedimientos Civiles:

“las presunciones sean legales o humanas, admiten prueba en contrario, salvo cuando, para las primeras, exista prohibición expresa de la ley”.

3.4.3 Las Presunciones en el Derecho Tributario .

Concentrémonos ahora en las presunciones dentro del derecho tributario. En el Sistema Fiscal Mexicano, opera un modo en el que el propio contribuyente debe decir al fisco el importe de sus impuestos debidos; desafortunadamente no todos los contribuyentes actúan de buena fe y tratan de ocultar al fisco el nacimiento de obligaciones fiscales

⁶⁵ PEREZ BECERRIL, Alfonso. Op. Cit., p. 63.

elaborando pruebas falsas, o pagando menos de lo debido; por lo tanto el fisco se ha visto en la necesidad de establecer presunciones legales encaminadas a asegurar su protección mediante la exoneración de probar. Por desgracia estas presunciones deben aplicarse por regla general a todos los contribuyentes, además de que cada vez elevan más su grado a absolutas para seguir protegiendo al fisco y de esta manera afectan en gran medida a los contribuyentes que actúan de buena fe.

La razón de esta protección a base de presunciones legales absolutas está en la debilidad de la propia Administración para conocer todas las infinitas situaciones que la mentalidad humana puede crear a efectos tributarios. Normalmente, el presupuesto jurídico o económico en que se apoyan los impuestos, es creado, conocido y manipulado por el ciudadano a espaldas de la Administración Fiscal, y por muy capacitada y por muchos agentes que ésta tuviera, nunca podrá llegar a controlar seriamente toda esa amplia posibilidad de crear figuras que pueden ser hechos imposables, que únicamente están en la esfera del contribuyente.⁶⁶

En la legislación tributaria existen los dos tipos de presunciones ya mencionadas. Como ejemplo de una presunción *iuris et de iure* cito al artículo 202 del CFF:

Es improcedente el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

⁶⁶ PEREZAGUA CLAMAGIRAND, LUIS. *La Prueba en el Derecho Tributario Español*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, España, 1975, p. 239.

IV. Respecto de las cuales hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento únicamente cuando no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivamente o juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los plazos que señala este Código.

En este artículo podemos advertir una presunción legal absoluta, al presumirse que no habiendo interpuesto medio de defensa alguno se tiene por consentido el acto; se trata de presunción absoluta dado que transcurrido el tiempo es ya imposible interponer recurso alguno.

Como ejemplo de una presunción *iuris tantum* cito el artículo 55 del CFF:

“Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando: ...”

Se trata de una presunción relativa, pues una vez que la autoridad ha determinado el monto a pagar presuntivamente, el contribuyente tiene la posibilidad de demostrar, si es el caso, que no es el cálculo debido y demostrar el cálculo real.

A manera de conclusión de este apartado, sólo me gustaría recalcar lo dicho al inicio, que las presunciones tributarias guardan íntima relación con la violación a las garantías individuales y que como consecuencia de estas presunciones, cuando el contribuyente actúa de buena fe, se ve en la necesidad de acudir a un medio de impugnación, pues las presunciones legales tributarias absolutas pueden transgredir la garantía de audiencia; las relativas pueden violentar la misma garantía de audiencia si se condiciona a determinados medios de prueba y se excluye a otros; además, pueden transgredir el principio de legalidad de las contribuciones al establecer supuestos que no están en ley, por el mismo hecho de tratarse de una presunción; y por último, las presunciones tributarias pueden contrariar los principios de equidad y proporcionalidad de las contribuciones pues ponen en igualdad de circunstancias a dos o más sujetos cuya situación concreta y capacidad económica es diferente.

3.5 Finalidad.

El examen de las disposiciones constitucionales que en forma aislada o que en forma conjunta guardan relación o pueden tenerla con la materia tributaria es una labor que nos permite juzgar, desde la cúspide, el sistema impositivo que en México impera, así como las fallas o excesos existentes en el mismo frente aquellas.⁶⁷

⁶⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit., p. 156.

Haciendo alusión a lo expresado por Margáin, es importante finalizar este capítulo señalando que toda vez que se ha expuesto lo que es un medio de impugnación y la naturaleza jurídica que poseen, y complementando esto con los principios tributarios que rigen en el sistema mexicano, y las presunciones tributarias, podemos concluir que precisamente la labor de los medios de impugnación es la de hacer rectificar a la autoridad para volver a los principios establecidos, cada vez que se cometa una falta o se atente contra alguno de esos principios, el particular está facultado para promover dichos medios de impugnación que estudiamos ya sea ante la misma autoridad administrativa o ante la jurisdiccional.

Por lo tanto, podríamos concluir que la finalidad de los medios de impugnación es la de controlar el cumplimiento de los principios y garantías establecidos en el Sistema Fiscal Mexicano.