



BENEMÉRITA UNIVERSIDAD
AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA
SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS DE
POSGRADO

“DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA”

Tesis para Obtener el Grado de **Maestra en Tributación.**

DIRECTOR:

Maestro. José de Jesús Medina Corona

Asesores

M.C. Ricardo Paz Muñoz

Dr. Nestor Offir Sánchez y Sánchez

PRESENTA:

Laura Angélica Calitl López

Puebla, Pue; octubre de 2020



BUAP

Oficio No. FCP/SIEP-027/2020
Asunto: Digitalización de Tesis

C. CALITL LÓPEZ LAURA ANGÉLICA

PRESENTE

Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la Tesis denominada "DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA", a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de MAESTRA EN TRIBUTACIÓN.

Sin más por el momento, quedo de usted.

ATENTAMENTE

"Pensar Bien, Para Vivir Mejor"

H. Puebla de Z., 09 de octubre de 2020

DR. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado



c.c.p. SIEP
ECA

Facultad
de Contaduría
Pública

Bld. Capitán Carlos Camacho Espiritu,
No. 70 Col. Universidades,
Ciudad Universitaria,
Puebla, Pue. C.P. 72570

DR. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Director** de la tesis denominada: "**DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**", elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

LAURA ANGÉLICA CALITL LÓPEZ

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE
H. Puebla de Z., a 9 de octubre de 2020



M.C. JOSÉ DE JESÚS MEDINA CORONA

c.c.p. Alumno (s)

DR. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Asesor Metodológico** de la tesis denominada: **“DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”**, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

Laura Angélica Calitl López

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE
H. Puebla de Z., a 9 de octubre de 2020


M.C. RICARDO PAZ MUÑOZ

c.c.p. Alumno (s)

DR. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Asesor Temático** de la tesis denominada: **“DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”**, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

LAURA ANGÉLICA CALITL LÓPEZ

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE
H. Puebla de Z., a 9 de octubre de 2020



DR. NESTOR OFFIR SÁNCHEZ Y SÁNCHEZ

c.c.p. Alumno (s)

DEDICATORIA

Dedico este trabajo de investigación a mi madre, la señora **Eva López Díaz**, por todo su apoyo, paciencia y esmero en cada una de mis etapas académicas, pues sin su ayuda la culminación de un logro más no sería posible.

Gracias mami, a ti y a Kitty por no dejarme rendir y animarme a seguir luchando por mis sueños, son mi motor de vida y mis grandes pilares. Las quiero y por siempre juntas.

ÍNDICE GENERAL

I. INTRODUCCIÓN.....	i
II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	iv
III. JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA.....	vi
IV. OBJETIVO GENERAL.....	vii
V. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	viii
VI. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN.....	ix
VII. HIPÓTESIS.....	x
VIII. VARIABLES.....	xi
IX. DISEÑO METODOLÓGICO.....	xii
X. ALCANCES Y LIMITACIONES.....	xiii
1. CAPÍTULO I. FACULTADES DE LAS AUTORIDADES HACENDARIAS.....	1
1.1. Comprobación.....	11
1.2. Sancionadora.....	16
1.2.1. Artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.....	23
1.3. Recaudadora.....	27
1.3.1. Pagar multas.....	30
1.4. Liquidadora o facultad económico-coactiva.....	31
1.4.1. Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	33
2. CAPÍTULO II. LA FACULTAD RECAUDADORA POR PARTE DE LA AUTORIDAD HACENDARIA.....	37
2.1. Antecedentes.....	39
2.2. En el mundo.....	45
2.3. En América Latina.....	46
3. CAPÍTULO III. EVOLUCIÓN DE LA DEFENSA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.....	55
3.1. En el mundo.....	55
3.2. En América Latina.....	57
3.3. En México.....	59
4. CAPÍTULO IV. ASPECTOS LEGALES DE LA DEFENSA FISCAL EN MÉXICO.....	60
4.1. Tratados Internacionales de los que México forma parte.....	61
4.2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	65

4.3.	Código Fiscal de la Federación	68
4.4.	Ley de Amparo	69
4.5.	Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.....	73
5.	CAPÍTULO V. MEDIOS DE DEFENSA Y DE IMPUGNACIÓN CONTRA ACTOS DE LA AUTORIDAD HACENDARIA.....	73
5.1.	Recurso de Revocación	73
5.2.	Concepto de Recurso de Revocación	74
5.3.	Antecedentes	74
5.4.	Aspectos legales y causas para interponer el Recurso de Revocación	76
5.5.	Plazo para presentar el recurso.....	77
5.6.	Requisitos.....	77
5.7.	Autoridad competente	80
5.8.	Improcedencia	80
5.9.	Sobreseimiento.....	82
5.10.	Resolución del Recurso de Revocación	83
5.11.	Juicio de Nulidad	85
5.12.	Concepto de Juicio de Nulidad.....	86
5.13.	Antecedentes del Juicio de Nulidad (antes Juicio Contencioso Administrativo).....	86
5.14.	Aspectos legales y causas para interponer el Juicio de Nulidad, vía sumaria y ordinaria.....	88
5.15.	Plazo para presentar el Juicio de Nulidad (vía sumaria y ordinaria).....	89
5.16.	Requisitos que deberá contener la demanda (vía sumaria y ordinaria). 91	
5.17.	Autoridad competente.....	92
5.18.	Improcedencia.....	94
5.19.	Sobreseimiento	96
5.20.	Resolución del Juicio de Nulidad	97
5.21.	Juicio de Amparo	98
5.22.	Antecedentes del Juicio de Amparo en el mundo, América Latina y México	99
5.23.	Antecedentes del juicio de amparo en el mundo	99
5.24.	Antecedentes del juicio de amparo en América Latina	102
5.25.	Antecedentes del Juicio de Amparo en México.....	104
5.26.	Juicio de Amparo indirecto.....	107

5.27.	Aspectos legales y causas para interponer el Juicio de amparo indirecto	107
5.28.	Plazo para presentar el juicio de amparo indirecto.....	112
5.29.	Requisitos	114
5.30.	Autoridad competente.....	116
5.31.	Improcedencia.....	116
5.32.	Sobreseimiento	125
5.33.	Resolución del Juicio de Amparo indirecto	127
5.34.	Juicio de Amparo directo	129
5.35.	Antecedentes del Juicio de Amparo en Materia Fiscal	129
5.36.	Aspectos legales y causas para interponer el Juicio de amparo directo	132
5.37.	Plazo para presentar demanda de juicio de amparo directo.....	135
5.38.	Requisitos	136
5.39.	Autoridad Competente.....	138
5.41.	Improcedencia.....	141
5.42.	Sobreseimiento	149
5.43.	Resolución del Juicio de Amparo directo	151
6.	CAPÍTULO VI. LA JURISPRUDENCIA EN MATERIA FISCAL.....	152
6.1.	Procedimiento para establecerla	155
6.2.	Contradicción de Sentencias.....	165
6.3.	Suspensión de Jurisprudencia.....	167
7.	CAPÍTULO VII. INVESTIGACIÓN DE CAMPO	168
7.1.	Tipo de investigación (cuantitativa).....	168
7.2.	Métodos, técnicas e instrumentos.....	168
7.3.	Resultados	169
8.	CAPÍTULO VIII. HACIA UNA PROPUESTA.....	182
	CONCLUSIONES	184
	REFERENCIAS	185
	GLOSARIO.....	188

ADVERTENCIA METODOLÓGICA

El presente trabajo de investigación se sustenta con un año y medio de experiencia en materia fiscal, a través de un análisis sobre la problemática que se presenta cuando el abogado postulante no elige el medio de defensa fiscal adecuado que mejor beneficie al contribuyente, tomando en cuenta su caso concreto, desencadena un proceso largo y con una resolución desfavorable en perjuicio del sujeto pasivo de derecho.

Con atención a lo anterior, es que se decide encuestar a abogados especializados en defensa fiscal, para conocer los medios de impugnación más recurridos por los postulantes, atendiendo a los casos concretos que pueden llegar a atravesar los contribuyentes. Así también saber cuáles son los medios de impugnación que pueden ser más beneficiosos para los gobernados según su situación.

RESUMEN

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo estructurar una propuesta de los medios de defensa idóneos para situaciones concretas que favorezcan al contribuyente contra las resoluciones emitidas por el Servicio de Administración Tributaria. Para evitar que se emprendan procedimientos erróneos y largos para los contribuyentes.

Para sustentar la hipótesis se utilizó la técnica de investigación que consiste en describir cada uno de los medios de impugnación vigentes: concepto, antecedentes, procedencia, causales de improcedencia, plazos, términos, autoridades competentes y resoluciones de los mismos.

Es heurístico, pues se trata de crear un método con base en el análisis de la legislación vigente y en la experiencia de los abogados postulantes en materia fiscal para escoger el medio de defensa más eficaz para la defensa del contribuyente.

En ese mismo orden de ideas, es hermenéutico porque mediante la interpretación de la legislación fiscal vigente se determinó cuáles son los medios de impugnación existentes en la defensa de los intereses de los contribuyentes.

También, mediante el trabajo documental y deductivo, en la legislación y doctrina, se infiere cual será el recurso idóneo para cada situación en específico.

Por otra parte, es cuantitativo, dado que a través de una encuesta a treinta abogados postulantes dedicados al litigio fiscal se identificaron los medios de defensa más ágiles en su resolución, dependiendo del tipo de acto o resolución de la autoridad hacendaria de que se trate.

Los resultados arrojaron que, los abogados postulantes, prefieren ejercer el recurso administrativo (recurso de revocación) antes que llevar a cabo acciones judiciales contra los actos y resoluciones de la autoridad hacendaria.

La resolución más recurrida por la que se agota el recurso de revocación deriva de créditos fiscales firmes.

El recurso de revocación tiene una alta tasa de éxito contra créditos fiscales por no llevar contabilidad y por no expedir comprobantes fiscales.

El amparo directo es el medio de defensa más promovido por la vía judicial, con altas probabilidades de obtener una resolución favorable contra créditos fiscales firmes por contribuciones omitidas.

El juicio de amparo indirecto es promovido por los abogados postulantes en materia fiscal, derivado de la inmovilización de cuentas bancarias dando como resultado resoluciones favorables.

Finalmente, el Juicio de nulidad es promovido contra el Procedimiento Administrativo de Ejecución por parte de la autoridad hacendaria, dando resultados exitosos en beneficio del contribuyente.

ABSTRACT

The purpose of this research work is to structure a proposal of the ideal means of defense for specific situations that favor the taxpayer against the resolutions issued by the Tax Administration Service. To avoid erroneous and lengthy procedures for taxpayers.

To support the hypothesis, the investigation technique was used, which consists of describing each of the current means of challenge: concept, background, origin, grounds for impropriety, terms, competent authorities and resolutions thereof.

It is heuristic, since it is a matter of creating a method based on the analysis of the legislation in force and on the experience of the lawyers applying in tax matters to choose the most effective means of defense for the taxpayer.

In that same order of ideas, it is hermeneutic because through the interpretation of the current tax legislation it was determined which are the existing means of contestation in the defense of the interests of the taxpayers.

Also, by means of documentary and deductive work, in the legislation, doctrine, articles and magazines, it is inferred which will be the suitable resource for each specific situation.

On the other hand, it is quantitative, given that through a survey of thirty postulant lawyers dedicated to tax litigation, the most agile means of defense were identified in their resolution, depending on the type of act or resolution of the tax authority in question.

The results showed that direct protection is the means of defense most promoted by the judicial process derived from firm tax credits for omitted contributions.

The majority of the lawyers who were interviewed for the indirect amparo lawsuit were in favor of it, due to the immobilization of bank accounts, and they obtained favorable resolutions.

On the other hand, the appeal for annulment is the most common means of challenge through administrative channels, above the nullity trial, derived from firm tax credits and the Administrative Execution Procedure.

Finally, the nullity suit is promoted in second place as a consequence of the Administrative Execution Procedure by the tax authority.

I. INTRODUCCIÓN

La importancia del presente estudio versa en estudiar cada uno de los medios de defensa en materia fiscal como Recurso de Revocación, Juicio de Nulidad y Juicio de amparo: directo e indirecto, términos y fundamentos legales consagrados en la legislación tributaria; así como en la ley de amparo con el fin de defender al contribuyente contra actos y resoluciones del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Para ello se pretende analizar ante que autoridades se promueven cada uno de los instrumentos de defensa en materia fiscal; así como las ventajas y desventajas de dichos medios de defensa.

También se pretende precisar ante que supuestos en específico puede ser ejercido cada uno de los medios de defensa antes mencionados por los contribuyentes.

En ese mismo orden de ideas, se tiene como un objetivo más determinar cuál es el medio de defensa más utilizado contra los actos y resoluciones del Servicio de Administración Tributaria e identificar el medio de defensa que resultaría más beneficioso para cada situación en concreto.

La metodología tiene dos enfoques, el primero es el cualitativo, dado que es exploratorio, por tratarse de un tema poco indagado anteriormente, descriptivo, ya que se trata de dar a conocer las características, términos y autoridades ante quien presentar cada medio de defensa contra el Servicio de Administración Tributaria y heurístico, pues se trata de crear un método con base en el análisis de la legislación vigente y con base en la experiencia de los abogados postulantes en materia fiscal para escoger el medio de defensa más eficaz para la defensa del contribuyente.

En ese mismo sentido es hermenéutico, ya que se hace una interpretación de la legislación aplicable; documental porque que se utilizan textos, investigaciones y artículos previos para integrar el marco teórico de este trabajo y deductivo, porque a través del análisis de cada tipo de recurso, se infiere cual será el recurso más idóneo para cada contribuyente, según su situación.

Por otra parte, es cuantitativo, dado que a través de una encuesta se pretende conocer los medios de defensa más ágiles en su resolución dependiendo del tipo de acto o resolución de autoridad hacendaria de que se trate.

Este trabajo de investigación está estructurado por capítulos de la siguiente manera:

Capítulo I. Facultades de las autoridades hacendarias. -En el presente capítulo se abordan las facultades que otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a la autoridad hacendaria para hacer el efectivo el cobro de las obligaciones a los contribuyentes.

Capítulo II. La Facultad Recaudadora por parte de la autoridad hacendaria. - En este capítulo se describe en que consiste dicha facultad por parte del Servicio de Administración Tributaria y los mecanismos ejercidos por dicho órgano desconcentrado para hacer efectiva la recaudación de impuestos.

Capítulo III. Evolución de la Defensa de los Derechos del Contribuyente. - Aquí se estudia la evolución de los derechos de los contribuyentes desde la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano durante la Revolución Francesa en 1789 hasta nuestros días.

Capítulo IV. Aspectos legales de la Defensa Fiscal en México. - En dicho capítulo se analiza la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la

legislación fiscal vigente, así como los Tratados Internacionales en materia de impuestos.

Capítulo V. Medios de defensa y de impugnación contra actos de la autoridad hacendaria. - Se hace un estudio exhaustivo de cada uno de los medios de impugnación vigentes contra actos y resoluciones del Servicio de Administración Tributaria, plazos, términos y autoridades competentes.

Capítulo VI. La Jurisprudencia en Materia Fiscal. - En dicho capítulo se analiza cómo y por quien se conforma la jurisprudencia en materia fiscal.

Capítulo VII.- Se exponen las gráficas referentes al cuestionario aplicado a treinta abogados postulantes en materia fiscal y se realiza una breve interpretación de las mismas.

Capítulo VIII.- Se describe en una tabla los medios de defensa que se sugiere utilizar atendiendo a determinados casos. También se mencionan las conclusiones obtenidas a través del análisis de la Constitución, la legislación fiscal vigente, la doctrina y la encuesta realizada a treinta personas dedicadas al litigio fiscal.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El desconocimiento de la ley genera que el contribuyente no cumple en tiempo y forma sus pagos, además de la complejidad del proceso de información sobre impuestos, así como el proceso interno de la autoridad hacendaria genera más incertidumbre a este mismo sujeto, según lo señala Ríos y Gómez (2016).

Por lo que, hoy en día se encuentran un sinnúmero de actos y resoluciones que atentan contra la esfera jurídica del contribuyente, como: inmovilización de cuentas bancarias, embargos y resoluciones definitivas que fincan créditos fiscales a los contribuyentes, todo esto llevado a cabo por parte de las autoridades hacendarias.

Incluso hasta en el propio Tribunal Federal de Justicia Administrativa, se encuentran vicios graves en el procedimiento al resolver una demanda de Juicio de Nulidad por parte de la autoridad administrativa.

Todo lo anterior, es el resultado del desconocimiento de la legislación fiscal por parte de los contribuyentes que desconocen sus derechos. A su vez, los defensores fiscalistas en ocasiones eligen un medio de defensa equivocado, lo que no les permite llevar a cabo una adecuada defensa, atendiendo al caso concreto del contribuyente, lo que trae como consecuencia una resolución desfavorable para el gobernado, dejándolo en un estado de incertidumbre y vulnerabilidad jurídica ante la autoridad fiscalizadora.

Entonces, los medios de defensa son los mecanismos jurídicos consagrados en la legislación mexicana para reponer, revocar o anular los actos y las resoluciones de las autoridades, cuando tienen deficiencias que perjudican al gobernado, como lo menciona Fix-Zamudio (2009).

Por lo tanto, los medios de defensa, para impugnar cualquier acto, aplicación de una ley, omisión o resolución que atente contra los derechos del contribuyente por parte de la autoridad fiscalizadora, Servicio de Administración Tributaria (SAT), se deducen en Recurso de Revocación, Juicio de Nulidad y Juicio de Amparo: directo e indirecto.

Gallegos (2013) recalca que los medios de impugnación contra la autoridad fiscalizadora se pueden asimilar como los medios que brinda el estado a las personas físicas y morales para combatir un acto y resolución de la autoridad hacendaria que pueda afectar el patrimonio del contribuyente.

De lo expuesto por Gallegos (2013) se concluye que si se eligen y utilizan de forma correcta y eficaz los medios de defensa que se tienen al alcance para proteger al contribuyente de los actos y resoluciones de la autoridad que le puedan causar algún agravio, y, sobre todo, si se comprende su alcance, se conseguirá lograr tarde o temprano una resolución lo más favorable posible hacia el contribuyente en determinada instancia.

Por lo que, con esta investigación se pretende analizar cuáles son los medios de impugnación más idóneos contra los actos y resoluciones del SAT para la defensa del contribuyente dependiendo del caso legal específico, para así efectuar una adecuada defensa y que concluya en que el contribuyente perciba certeza jurídica y evite la evasión fiscal.

III. JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

El presente estudio se realiza porque hay un desconocimiento por parte de los asesores jurídicos sobre cuál es el medio de defensa más efectivo para las necesidades del contribuyente dentro de su supuesto legal en específico en contra de los actos y resoluciones del Servicio de Administración Tributaria.

Si se elige el medio de defensa idóneo atendiendo a la situación en concreto de cada asunto, se puede crear una estrategia legal eficaz y pertinente que otorgue solución legal al contribuyente y así evitar posibles daños irreparables en la esfera jurídica de éste, como por ejemplo embargos a sus bienes muebles o inmuebles, cuentas bancarias, etc.

IV. OBJETIVO GENERAL

Estructurar una propuesta de los medios de defensa idóneos para situaciones concretas que favorezcan al contribuyente contra actos y resoluciones emitidas por el Servicio de Administración Tributaria. Para evitar que se emprendan procedimientos erróneos y no asequibles para los contribuyentes.

V. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Estudiar cada uno de los medios de defensa en materia fiscal contra el SAT: Recurso de Revocación, Juicio de Nulidad y Juicio de Amparo: directo e indirecto, términos y fundamentos legales consagrados en la legislación fiscal; así como en la ley de amparo.
- Analizar ante que autoridades se promueven cada uno de los medios de defensa contra el SAT.
- Precisar contra que supuestos en específico puede ser ejercido cada uno de los mecanismos de defensa por los contribuyentes.
- Analizar los medios de defensa más utilizados contra los actos y resoluciones del SAT.
- Identificar qué medio de impugnación resultaría más beneficioso para cada situación.

VI. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

1. ¿Qué medios de defensa proceden contra actos y resoluciones del SAT?
2. ¿Qué autoridades son competentes para conocer de cada uno de los medios de defensa procedentes contra actos y resoluciones del SAT?
3. ¿Cuál es la vía de defensa más utilizada por los postulantes en materia fiscal contra actos y resoluciones del SAT?
4. ¿Cuáles son las situaciones concretas de los contribuyentes que tramitan el recurso de revocación?
5. ¿Cuáles son las situaciones en específico de los contribuyentes que tramitan el recurso de revocación y obtienen resultados favorables?
6. ¿Cuál es el medio de defensa que más se promueve por la vía judicial contra actos y resoluciones de la autoridad hacendaria?
7. ¿Cuáles son los casos en específico de los contribuyentes que tramitan medios de defensa por la vía judicial y obtienen resultados favorables?

VII. HIPÓTESIS

Al escoger un medio de defensa adecuado contra actos y resoluciones del SAT, tomando en cuenta la situación en concreto del contribuyente, se evitan procedimientos largos y erróneos que pongan en riesgo su patrimonio.

VIII. VARIABLES

Dependiente: Contribuyente

Independiente: Medio de defensa (+) resolución favorable

(-) resolución desfavorable

Evitarle al contribuyente procedimientos largos y erróneos que pongan en riesgo su patrimonio,

SAT

México

T= 0 (2020)

T= 1 (2021)

IX. DISEÑO METODOLÓGICO

Enfoque cualitativo: Descriptivo, heurístico, hermenéutico, documental y deductivo.

Este estudio es descriptivo, ya que se trata de dar a conocer las características, términos, y autoridades ante cual presentar cada medio de defensa contra el SAT, heurístico dado que trata de crear un método para escoger el medio de defensa más eficaz para la defensa del contribuyente, a su vez es hermenéutico, pues se hace una interpretación de la legislación aplicable.

Por otra parte, es documental dado que se utilizan textos, investigaciones y legislación para integrar el marco teórico de este trabajo y deductivo, porque a través del análisis de cada tipo de recurso, se infiere cual será el recurso más idóneo para cada contribuyente.

Enfoque cuantitativo: A través de una encuesta se pretende conocer los medios de defensa más benéficos para el contribuyente en su resolución dependiendo del tipo de acto o resolución de la autoridad hacendaria de que se trate.

X. ALCANCES Y LIMITACIONES

- 1) Es un estudio de carácter local cuyos resultados no se pueden generalizar.
- 2) Poca disponibilidad de responder encuestas por la inseguridad en el Estado.

MARCO TEORICO

1. CAPÍTULO I. FACULTADES DE LAS AUTORIDADES HACENDARIAS

En este capítulo se abordan las facultades de la autoridad hacendaria, así como los órganos facultados para ejercerlas. De igual manera se mencionan los conceptos de Derecho Financiero, Fiscal, Tributario, Potestad Tributaria y Fisco; se hace una descripción de cada una de las facultades de la autoridad fiscal, las cuales son las siguientes: comprobación, sancionadora, recaudadora y liquidadora.

Después se citará a diversos autores, los cuales describen que son y cuál es el origen y objeto de dichas facultades, posteriormente, se analizara cada facultad por separado, así como el fundamento legal que las sustenta.

Facultades de la autoridad

Las facultades que posee la autoridad fiscalizadora le son otorgadas por la ley y se encuentran consagradas en la misma tal y como lo señala Delgadillo (2016).

Según Delgadillo (2016) Cuando se habla del ejercicio de las facultades de la autoridad hacendaria no implica ignorar el poder del Estado sino más bien de confirmarlo a través del sometimiento de sus órganos y de los gobernados, lo cual permite que se lleve a cabo la relación entre autoridad y gobernado, como resultado de la aplicación de la ley.

En ese orden de ideas, (Delgadillo, 2016, citando en Jarach. *Curso superior de Derecho Tributario*.) Considera que: “la potestad tributaria se agota con la creación de la ley y que la actividad administradora de las contribuciones carece de connotación de potestad en virtud de que no existe una relación de poder sino

un sometimiento a la norma, tanto por parte del Estado en su calidad de sujeto activo, como del particular como sujeto pasivo de la obligación tributaria” (p. 38).

En esa misma tesitura (Delgadillo, 2016, citando en Fonrouge. *Derecho Financiero*).argumenta que: “el poder tributario se manifiesta en la creación de la ley y que paralelamente se encuentra facultada de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa, lo cual se denomina competencia tributaria” (p. 38).

Por lo que Delgadillo (2016) enfatiza que: “efectivamente, existe una fuerza del Estado a través de la cual se establece la obligación a cargo de los particulares para contribuir a los gastos públicos. Sin embargo, esta fuerza, este poder, solamente se ha señalado de manera genérica en nuestra Constitución” (p. 38).

Es así que, la potestad tributaria también se encuentra en el poder legislativo en el cual se crean leyes que establecen casos generales, y que los particulares quedarán sometidos a la competencia tributaria, según la norma que regule el ejercicio del gobernado, Delgadillo (2016).

Por lo anterior Delgadillo aclara que: “resulta que la competencia tributaria es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido” (p. 39).

Por otra parte, (Delgadillo citando en Hallivis. *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México.*) detalla que: “en nuestro país la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma corresponde al Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y en particular en materia de

administración de contribuciones al Sistema de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de aquélla” (p. 39).

Es así que Delgadillo (2016) reitera que: “cuando se hace alusión a la potestad tributaria se refiere necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que cuando menciona la competencia tributaria se refiere a las facultades que la ley otorga a los órganos del Estado” (p. 39).

Las facultades de las autoridades fiscales en este caso en específico del Servicio de Administración Tributaria, emanan directamente de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP), pues el SAT es un órgano desconcentrado de dicha secretaria.

Para García (2001) dicha Secretaria de Hacienda deberá: “proyectar y coordinar la planeación nacional de desarrollo; proyectar y calcular los ingresos de la Federación considerando las necesidades del gasto público federal; utilizar en forma razonable el crédito público; estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y la Ley de Ingresos de la Federación; cobrar las contribuciones en los términos que establezcan las leyes, y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales”.

Sin embargo, la Secretaria de Hacienda delega facultades al órgano desconcentrado llamado Servicio de Administración Tributaria (SAT), como precisa García (2001).

Para García “El SAT es un órgano desconcentrado de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público que con el carácter de autoridad fiscal tiene como principales facultades establecidas en su propia Ley: la determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones para el financiamiento del gasto público”.

García comenta que dicho órgano fiscalizador: “se divide en diversas administraciones generales: aduanas, auditoría fiscal, auditoría de comercio exterior, servicios al contribuyente, recaudación, grandes contribuyentes, hidrocarburos, jurídica, planeación, recursos y servicios, comunicaciones y tecnologías de la información, y evaluación”.

Finalmente, para Delgadillo (2016) dentro de las leyes que regulan el actuar del estado a través de la autoridad para la obtención, manejo y aplicación de recursos financieros para cumplir con sus fines, se encuentra que no hay una disciplina que englobe el conjunto de normas relativas a las finanzas del Estado, por lo que en diversas épocas se ha pretendido estructurar disciplinas más concretas como:

Derecho Financiero

De la Garza (1988) define que “El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado”.

Derecho Fiscal

Para Delgadillo (2016) el Derecho fiscal se encarga de la obtención de recursos y comprende la legislación que regula el actuar del estado para la obtención exitosa de dichos recursos.

Entonces para Delgadillo (2016) “desde el punto de vista del Derecho Sustantivo encontramos que lo fiscal se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la Federación: contribuciones, productos, aprovechamientos y sus accesorios, todos regulados por la *Ley de Ingresos de la Federación* que anualmente emite el Congreso de la Unión, por lo que se puede afirmar que el Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene en el ejercicio de sus funciones”.

Cárdenas (1999) sostiene que: “lo perteneciente al Fisco comprende todos los ingresos que percibe el Estado para cumplir con sus fines, así como su manejo y custodia hasta antes de efectuar las erogaciones que se aplicaran a los gastos públicos previamente autorizados y de esta manera se distingue ya la actividad financiera de la actividad fiscal, puesto que la primera abarca todo el ciclo financiero (ingreso- gasto), en tanto que la segunda sólo puede comprender la obtención, administración y cuidado de los recursos del erario público, es decir, del tesoro público o patrimonio estatal”.

Por lo que (Margain, 2007, citando en Bielsa. *Compendio de Derecho Fiscal*.) menciona que “el Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y principios de Derecho Público que regulan la actividad jurídica del Fisco”.

Así también, Arrijoja (2012), define que “el Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, entendiendo por Fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos”.

Derecho Tributario

El concepto de derecho Tributario, según Delgadillo (como se citó en Jarach, 1943). el cual menciona que “es el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos y que la ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios”.

El autor Arriola (2012) argumenta que la denominación de “Tributo” tiene una denotación histórica, pues parte de que el tributo en tiempos prehispánicos tuvo dos significados, el primero era una contribución que los pueblos ganadores imponían a los vencidos después de una guerra y el segundo consistía en los objetos que se ofrendaban a las deidades.

Es así que con el correr del tiempo, el significado de “Tributo” cambió y en los tiempos actuales dicha palabra se usa en forma generalizada para llamar a las contribuciones o aportaciones que por ley los gobernados tienen que cubrir en favor de la Federación. (Arriola, 2012).

Por lo que, para Arriola (2012) “el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y pago de estas contribuciones puede válidamente denominarse como Derecho Tributario, puesto que tal denominación define en forma bastante precisa a uno de los aspectos fundamentales de la relación que constituye el objeto de nuestra disciplina: el de los particulares que deben tributar para cubrir los gastos públicos”.

Arriola (2012), también señala que: “es pertinente resaltar que el concepto de Derecho Tributario, aplicado a nuestra legislación fiscal, comprende por igual a los impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y tributos accesorios. Tan es así, que estos rubros suelen denominarse

indistintamente – y así lo haremos para los efectos de esta obra– ingresos tributarios, contribuciones o tributos”.

Por lo que para Arrijoja (2012) “El poder tributario que ejerce el Estado mexicano deriva de un acto de soberanía otorgado por el pueblo de México, el cual está regulado por la Carta Magna”.

Para De la Garza (1999) “recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de sus atribuciones que le están encomendadas”, (De la Garza, 1999, citando en Valdés, 1972), quien señala que “con la soberanía, la potestad (poder tributario) comparte de cierto modo las características de poder supremo, en lo económico, inalienable, en cuanto no se pueda comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar la manera de los negocios privados; y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la Unión y de funciones o competencia de la autoridad”.

De lo anterior se advierte que, la autoridad tributaria lleva inmersa la potestad suprema de requerir al gobernado aportar una parte de sus ingresos, para así estar legitimado en el ejercicio de sus actividades cotidianas.

Sánchez (1999) define al Poder Tributario del Estado como: “La facultad legal que tiene para imponer y recaudar tributos a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, para estar en condiciones de cumplir con las atribuciones que le están encomendadas”

En atención a Sánchez (1999) se deduce que la autoridad hacendaria se encuentra facultada para fincar créditos fiscales y recaudarlos en el ámbito de su competencia territorial.

A su vez Castrejón (2002), menciona que la potestad tributaria es una facultad que tiene el Estado emanada de la norma jurídica, sin tomar en cuenta todas aquellas circunstancias que justifican dicha facultad. Por lo que es la norma, la que justifica el actuar de la autoridad; sin embargo, dicha norma también puede ser impugnada cuando transgrede el derecho del contribuyente.

El Estado por su naturaleza y por orden constitucional enmarcada en los artículos 73, 89 y 94 de nuestra Carta Magna tiene una función pública que se satisface con el cumplimiento de lo que se denomina Cometidos, y estos se realizan a través de lo que se conoce como el Poder Público, y este a su vez cita en su libro, diversa obra en la que señala como “el conjunto de las órdenes en que se encuentra depositada la autoridad de los diferentes Poderes del Estado, es decir, todas aquellas instrucciones, organismos o autoridades que ejecutan las facultades que a cada Poder que conforma el Estado le otorga la Constitución General de la República” (Castrejón, 2002).

Por lo que según Castrejón (2002), el cometido o cometidos del Poder Público pueden definirse como “el acto o actos que desarrollan las autoridades que conforman los Poderes de la Unión y este desarrolla sus cometidos de acuerdo a las necesidades esenciales y generales, por una parte, del Estado y por la otra de los gobernados”. Por lo que el autor en cita divide a estos en esenciales y generales.

Para Castrejón (2002), los primeros son aquellos que se realizan o desarrollan en función a la estructura del Estado y su perseveración, por lo que dichos cometidos en forma enunciativa, más no limitativa, son:

- 1) Defensa;
- 2) Garantizar la integridad del Estado;
- 3) Seguridad interior;
- 4) Hacienda;
- 5) Justicia; y
- 6) Relaciones Exteriores.

Los segundos para Castrejón (2002) son: “los cometidos en general, cuya naturaleza y finalidad son, la de satisfacción de las necesidades colectivas, como, por ejemplo: Servicio de Transporte, Servicio de Agua, Servicio de Energía Eléctrica, Servicio de Drenaje, etc”.

Existen cometidos de carácter social como son: la Salubridad, la Asistencia y Seguridad Social y son de vital importancia para el Estado ya que se pretende obtener una vida digna para el gobernado. Así también existen cometidos privados asumidos por la Administración Pública y que se denominan de tal forma porque benefician a un sector identificado de la población, por ejemplo: Servicio de Agua potable, Servicio de Energía Eléctrica, Servicio de Alcantarillado, Mercados, Rastros, etc. (Castrejón, 2002).

Por lo que el Estado a través de sus instituciones realiza una actividad que requiere de recursos monetarios para lograr sus metas y dichas metas se encuentran insertas en la legislación mexicana, según Castrejón (2002).

Entonces para Castrejón (2002) la potestad tributaria es: “La facultad del Estado derivada de una norma jurídica, dictada por Poder competente para

imponer la obligación a las personas u organismos de la Administración Pública que se adecúen a la hipótesis normativa de contribuir al gasto público”.

Entonces se debe contribuir con los recursos económicos que solicita el Estado para que éste pueda cumplir con sus objetivos (Castrejón, 2002).

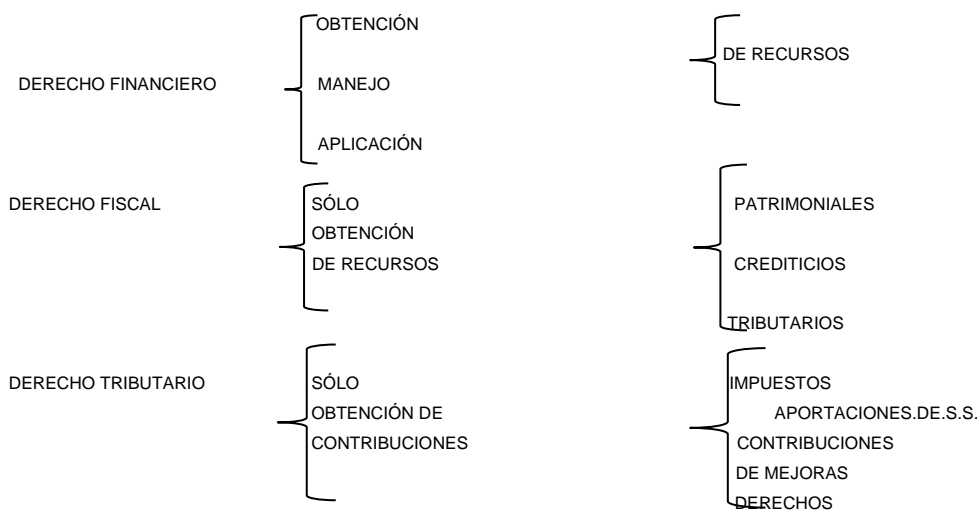


Figura 1. Diferente contenido, el autor explica los objetivos del Derecho Financiero, Fiscal, Tributario, por Delgadillo, H. Principios de Derecho Tributario.

Por otra parte, para abordar con cada una de las facultades de la autoridad hacendaria, es preciso empezar con el concepto de *fisco*, por lo que Venegas (2016), menciona que: “se trata del sujeto de derecho público en el que se deposita el poder que da lugar a la integración de la hacienda pública”.

Por lo que el autor antes mencionado quien a su vez cita a diverso autor, el cual define al fisco como “*el órgano del Estado encargado de obtener los ingresos de aquél [el sujeto obligado] para la integración de la hacienda pública, la administración y la administración de tales bienes*”.

La autoridad fiscalizadora debe contar con las siguientes atribuciones, según Venegas (2016).

- 1) “Facultades de comprobación. Capacidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- 2) Facultades de determinación. Capacidad para liquidar el importe de créditos fiscales y sus accesorios.
- 3) Facultad económica coactiva. Capacidad para cobrar los créditos fiscales, incluso de manera forzosa”.

1.1. Comprobación

La Secretaria de Hacienda y Crédito Público, es aquella facultada para para atender todas las disposiciones fiscales a través del órgano desconcentrado SAT y de sus distintas administraciones, con fundamento en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal como revela Saldaña (2004).

De tal manera que el vigilar el cumplimiento de la normatividad fiscal, se traduce en las llamadas “facultades de comprobación”, las cuales se manifiestan en la auditoria que puede llevar a cabo la autoridad fiscal sobre los contribuyentes para verificar que cumplan con sus obligaciones, ello con apego al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación como alude Saldaña (2004).

El autor de referencia menciona que, dentro de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, se encuentran las revisiones fiscales que se efectúan dentro de visita domiciliaria por medio de una orden de visita, componiéndose esta de un conjunto de pasos y etapas concatenadas entre sí, y que en su conjunto determinarían si el contribuyente contravino o no disposiciones fiscales.

Para Molina (2005), la fundamentación jurídica para la práctica del ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad hacendaria, la señala el artículo 42, fracción III del Código Fiscal de la Federación al indicar que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público estará facultada para “*practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías*”.

De acuerdo con Delgadillo (2016) en la las visitas domiciliarias que lleve a cabo la autoridad fiscalizadora, es preciso que se cumplan cada uno de los requisitos plasmados en la Constitución, así como en la ley fiscal vigente, ya que de no ser así puede desencadenar la anulación del acto de autoridad.

Asimismo, Delgadillo (2016) refiere que de los requisitos constitucionales, enmarcados en el artículo 16 constitucional, se deducen las siguientes condiciones para llevar a cabo una visita domiciliaria:

- a) Que la orden se expida por escrito.
- b) Emitida por autoridad competente.
- c) Fundada y motivada.
- d) Que se realice con el procedimiento legalmente procedente.
- e) Que precise el lugar en donde debe realizarse.
- f) Que se mencionen las personas que deben atender la visita o a quien va dirigida.
- g) Que se identifique el objeto de la misma
- h) Que se levante acta circunstanciada.
- i) Que se nombren testigos (Delgadillo, 2016).

La orden de visita domiciliaria, de conformidad con el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, deberá tener por lo menos estos requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. 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. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

VI. Señalar 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.

Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" de este ordenamiento.

En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la

resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Adicionalmente, los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria, podrán utilizar su firma electrónica avanzada en cualquier documento que emitan en ejercicio de sus atribuciones, además de las resoluciones administrativas que se deban notificar, siendo aplicable para tal efecto lo dispuesto en los párrafos segundo a sexto del presente artículo. Código Fiscal de la Federación [CFF], 2020, art. 38).

De acuerdo con Delgadillo (2016) otra manera de llevar a la práctica la facultad de comprobación, es a través de la revisión de escritorio o de gabinete, que se realiza en el domicilio fiscal del contribuyente y que consiste en revisar su documentación, así también la autoridad puede solicitar informes a terceras personas y al terminar dicha revisión se debe notificar al contribuyente sobre la

resolución emitida por la autoridad para que éste último pueda corregir su situación fiscal.

Por lo que, para Delgadillo (2016) los resultados aludidos se hacen llegar al contribuyente a través de un oficio que contiene ciertas observaciones donde se describen hechos u omisiones en los que haya incurrido el particular y que pueden significar un incumplimiento a la ley fiscal.

Por lo que Molina (2005), menciona que debido a la importancia y consecuencias de la visita domiciliaria y en general de todas las revisiones fiscales, vistas éstas en sentido general y amplio, la autoridad fiscal al momento de ejercer sus facultades de comprobación, tendrá la obligación de seguir con ciertos requisitos establecidos en la legislación que de no observarlos se está ante un acto administrativo ilegal y por ende sin consecuencias jurídicas válidas, mismo que origina la nulidad de la autoridad fiscal, así como en su caso de la resolución que derive de la misma, debiendo así cumplir con las revisiones de mérito con los requisitos de legalidad y constitucionalidad previamente establecidos en los ordenamientos jurídicos respectivos.

En palabras de Saldaña (2005), para los particulares, el procedimiento de revisión genérico que efectúa la autoridad fiscal en la práctica no siempre es realizado de acuerdo con el marco jurídico establecido, siendo las principales causas de ello la falta de preparación del personal adscrito al SAT, debido a la falta de experiencia de la persona que lleva a cabo el desahogo de la visita domiciliaria.

1.2. Sancionadora

Según el libro publicado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Compilación de Lo que Todo Contribuyente debe saber*: “Una vez

realizada la determinación del contribuyente o por la autoridad fiscal, corresponde al primero cumplir con el pago; y se da el caso que el particular no cumpla voluntariamente, ya sea porque considere que en alguna forma es afectado en sus derechos, o bien, simplemente por morosidad”. (citado en Rodríguez, 2002, p. 237-245)

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2016) menciona que “el pago de impuestos o contribuciones se vuelve exigible cuando el contribuyente deja transcurrir el plazo que la ley establece para su pago, sin cumplir con la obligación y esa exigibilidad es la que da paso al ejercicio de la facultad de cobro coactivo que tienen las autoridades fiscales como el SAT”.

Lo que significa que si el contribuyente no cumple con su obligación, la autoridad realizara la recaudación de manera forzosa a través de un mecanismo llamado Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) en el cual no es necesaria la intervención de la autoridad judicial como lo menciona La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2016).

Cuando se deja de cumplir con las disposiciones fiscales como es el pago de impuestos, la autoridad puede recurrir al cobro del crédito fincado mediante el embargo de bienes y también puede imponer una multa al gobernado. (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2016).

El cobro coaccionado que lleva a cabo la autoridad engloba las contribuciones omitidas, multas que correspondan y demás accesorias, como recargos, actualizaciones y gastos de ejecución (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2016).

Para la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2016) la multa es una suma impuesta al contribuyente como castigo por no pagar los impuestos que le corresponden.

Además de la multa, existe el recargo, actualización y gastos de ejecución y también considerados como sanciones (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2016).

Para la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2016) El recargo “es la cantidad de dinero que se impone al contribuyente como indemnización por no pagar a tiempo las contribuciones; su finalidad es cubrir el perjuicio o pérdida ocasionada al no pagar”.

Se le llama recargo por mora a aquél que, se genera cuando se incumple con la obligación de pagar impuestos u otras contribuciones (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2016).

Para la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2016) “La actualización se refiere al valor real de la cantidad que se dejó de pagar a la autoridad tributaria. Es decir, equivale a la pérdida del poder adquisitivo del peso a través del tiempo como consecuencia de la depreciación y la inflación”.

“Las multas, los recargos y los gastos de ejecución también deben actualizarse” (Procuraduría para la Defensa del Contribuyente, 2016).

Los gastos de ejecución son la cantidad monetaria que la autoridad tuvo que gastar para efectuar el cobro coactivo (Procuraduría para la Defensa del Contribuyente, 2016).

Finalmente, el contribuyente que no cumplió con las disposiciones fiscales deberá pagar una cantidad superior a la que debería, por concepto de contribuciones omitidas, multas, recargos, actualizaciones y gastos de ejecución. (Procuraduría para la Defensa del Contribuyente, 2016).

Por lo que, Arrijoja (2012) menciona que las consecuencias de no pagar la exigibilidad de un crédito fiscal puede desencadenar un problema bastante serio para los contribuyentes que se ve reflejado en una merma a su situación económica como:

1. La imposición de recargos y multas.
2. La instauración del procedimiento económico coactivo o procedimiento administrativo de ejecución fiscal.
3. El cobro de gastos de ejecución.

En consecuencia, para Arrijoja (2012) la exigibilidad de una obligación fiscal tiene como consecuencia el ejercicio de la facultad sancionadora del fisco, pues la omisión del pago puntual de las obligaciones hacendarias ocasionan que el pago de origen crezca por concepto de multas, recargos y gastos de ejecución.

Dichas consecuencias legales, se encuentran consagradas en el artículo 70 del CFF, mimas que a la letra dicen lo siguiente:

Artículo 70.- La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del Artículo 17-A de este Código.

Para efectuar el pago de las cantidades que resulten en los términos de este artículo, las mismas se ajustarán de conformidad con el décimo párrafo del artículo 20 de este Código.

Las multas que este Capítulo establece en por cientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considerarán reducidas en un 50%, salvo que en el precepto en que se establezcan se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes.

Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.

El monto de las multas y cantidades en moneda nacional establecidas en la Ley Aduanera se actualizarán conforme a las disposiciones establecidas en el artículo 17-A de este Código,

relativas a la actualización de cantidades en moneda nacional que se establecen en este ordenamiento. (Código Fiscal de la Federación [CFF], 2020, art. 70).

Para Saldaña (2005) la sanción en materia fiscal, es la consecuencia de incumplir con las Leyes Tributarias y guarda una estrecha relación con aquellas personas físicas o morales que contravengan a la ley (Saldaña, 2005).

En ese orden de ideas Saldaña (2005) señala que: “de conformidad con el título IV del Código Fiscal de la Federación, la sanción fiscal se divide en Infracciones y Delitos, y dependiendo del tipo del ilícito fiscal en que se incurrió, se verificará si la sanción consiste en una falta administrativa o se tipifica en una conducta delictiva, o en ambas, pero buscando finalmente que el contribuyente cumpla o indemnice por las obligaciones fiscales incumplidas y se aseguren así los servicios del Estado”.

Por lo que el citado autor cita a su vez a Miguel Ángel García Domínguez: “es una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple la obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la Administración”.

Por otro lado, Saldaña (2005) menciona que las obligaciones con el fisco se dividen en sustantivas y formales, las primeras consisten en contribuir para el bienestar social, mientras que las segundas son meras formalidades, por ejemplo presentar declaraciones fiscales.

Para Delgadillo (2016), en los supuestos de infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias formales, los artículos 79, 81 y 83 presentan una relación casuística, entre cuyas conductas antijurídicas se encuentran:

1. Incumplir obligaciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes.
2. Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación de personas morales sin la comprobación de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; no asentar o asentar datos incorrectos en actas de asamblea o en escrituras públicas.
3. No presentar, o hacerlo a requerimiento, las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las normas fiscales o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También se incluye su presentación incompleta o con errores, y los diversos casos de pago extemporáneo de declaraciones, salvo cuando se realice en forma espontánea.
4. No cumplir con las diversas obligaciones de proporcionar informaciones a las autoridades fiscales.
5. Incumplir obligaciones relativas a la contabilidad: no llevarla, realizarla en forma incompleta o distinta, no conservarla o no legalizarla.
6. No expedir comprobantes de sus actividades, cuando exista la obligación de hacerlo.

7. Microfilmear o grabar en discos ópticos o en otros medios, sin cumplir con los requisitos legales.
8. No dictaminar estados financieros en caso de obligación.
9. No expedir o acompañar la documentación que acredite la estancia legal de mercancía extranjera (Delgadillo, 2016).

1.2.1. Artículo 75 del Código Fiscal de la Federación

Conforme al artículo 75 del CFF, la obligación de pagar una multa cuyo importe se encuentre actualizado, debe estar fundado en la legislación fiscal, como en las reglas que emite el SAT en las cuales se estipula el procedimiento mediante el cual se obtiene el factor para actualizar la multa Pérez y Fol (2016).

Por lo que el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación menciona lo siguiente:

Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

- I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:

- a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

- b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

- II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:
 - a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.

 - b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o

para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

- c)** Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- d)** Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- e)** Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.
- f)** Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.
- g)** Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte

su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

- III. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

- IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

- V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial

y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

VI. En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera, ni cuando se presente el supuesto de disminución de la multa previsto en el séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento, así como el supuesto previsto en el artículo 78, de este Código. (Código Fiscal de la Federación [CFF], 2020, art. 75).

1.3. Recaudadora

Como se abordó anteriormente y según la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la cual refiere que: “La facultad del Estado para cobrar contribuciones, el congreso federal tiene la facultad de crear impuestos y demás contribuciones, y una vez creadas mediante ley, el Estado, a través de la Administración Tributaria, tiene la facultad de recaudar”.

Por lo que la facultad recaudadora de la autoridad fiscalizadora consiste en cobrar las obligaciones de los contribuyentes conforme a la ley (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2016).

El SAT es el órgano desconcentrado de la SHCP encargado de cobrar las contribuciones en términos de la ley fiscal, así también de vigilar y asegurar el estricto cumplimiento de la misma. Dicho órgano desconcentrado tiene por objeto la recaudación de recursos monetarios, lo cual tiene su fundamento jurídico en el artículo 2 de la Ley Orgánica del SAT (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2016).

Para la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2016) el SAT: “ tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera a fin de que las personas físicas y morales contribuyan de forma proporcional y equitativa al gasto público y es el encargado de asegurar que los contribuyentes realicen la tarea de cumplir con las disposiciones tributarias y aduaneras “.

De igual manera, el SAT tiene la responsabilidad de otorgar información a los contribuyentes para que puedan cumplir con impuestos y contribuciones. (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2016).

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2016) las principales facultades del SAT son: “recaudar, determinar y liquidar en su caso, los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable y conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, sustentado en el artículo 7 fracciones I y IV de la Ley del Servicio de Administración Tributaria”.

Derivado de lo anterior la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2016) menciona que “las leyes fiscales establecen hechos hipotéticos (hechos imponibles) que, de ocurrir en la realidad, provocan el nacimiento de la obligación tributaria y dicho menester consiste en entregar una cantidad de dinero al Estado a través del órgano desconcentrado SAT, mismo pago que deberá realizarse oportunamente en las fechas que indica la ley”.

Para saber la cantidad de dinero exacta que debe enterar el contribuyente al fisco, hay un procedimiento llamado determinación de la obligación fiscal consistente en una operación aritmética con el objetivo de establecer una cantidad mediante la aplicación de cifras establecidas en la legislación fiscal (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2016).

Por lo que, a cada contribuyente le toca llevar a cabo la determinación de sus obligaciones, mejor conocida como autodeterminación, mediante la cual el particular asume que realizó determinada actividad y elaborara el cálculo para determinar sus obligaciones e inmediatamente comunicará a la autoridad fiscal su situación a través de una declaración para enseguida cubrir la cantidad reportada (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2016).

De este modo la autoridad advierte que el cumplimiento de la obligación fiscal es llevado a cabo por el propio contribuyente, “De este modo partiendo del principio de buena fe, la ley le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias” (Citando en Arrijoja 2012, p. 144).

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2016) expresa que: “Cuando el contribuyente paga cabalmente, se dice que: se cumple con el ciclo tributario (nacimiento, determinación, pago y extinción de la obligación fiscal), sin interferencia de la autoridad”.

No obstante, hay casos aislados en los que la autoridad hacendaria determina la cantidad a cubrir por los contribuyentes y en este caso el particular debe entregar la información dentro del término de quince días siguientes a la fecha en que realizó el hecho imponible, lo anterior se encuentra regulado por el CFF (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2016).

También hay casos en los que la autoridad fiscal lleva a cabo la determinación de las cantidades a cubrir por los contribuyentes cuando sospecha que los particulares no llevaron a cabo su determinación de obligaciones de una manera correcta y por ende no entregan al fisco lo que en realidad les corresponde pagar (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2016).

1.3.1. Pagar multas

Para De la Garza (1988) es posible que los contribuyentes no cumplan inmediatamente con las resoluciones emitidas por la autoridad fiscal, así como que tampoco cumplan con las obligaciones que imponen las normas.

En esa tesitura (De la Garza 1988, citando en Zanobini) dice lo siguiente: “donde los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones que les son impuestas por dichas disposiciones, la Administración tiene la facultad de realizar sus pretensiones mediante el uso de los medios de coerción, o sea de ejecución forzada”.

De la Garza (1988) citado en líneas anteriores aclara que: “los medios de coerción tienden al cumplimiento de *órdenes administrativas*”. Pues son actos que tienen la finalidad de restringir la esfera de los contribuyentes y constituyen actos que imponen al particular una obligación de dar, hacer o no hacer.

De la Garza (1988) refiere que: “las órdenes se distinguen de las *advertencias*, porque en éstas simplemente se llama la atención sobre una obligación preexistente”.

Fraga comenta que: “también deben distinguirse las órdenes de *los apercibimientos*, porque éstos implican una amenaza de sanción para el caso de incumplimiento de una obligación preexistente”.

De la Garza (1988) argumenta que: “Las órdenes se distinguen de las *advertencias*, porque en éstas simplemente se llama la atención sobre una obligación preexistente y no deben confundirse los medios de coerción con las sanciones”.

La multa es el medio coercitivo cuyo fin es que mediante un castigo se realice una orden de la autoridad (De la Garza, 1988).

Además, para De la Garza (1988) la legislación fiscal aprueba medidas coercitivas para los contribuyentes que se opongan al ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal, pues estas tienen atribuciones para imponer multas con fundamento en el artículo 40 del CFF.

Es así que antes de imponer una multa al contribuyente, se le apercibe para que cumpla con determinada obligación o se abstenga de realizar determinado acto y en el caso de que se genere un incumplimiento a dicha orden de autoridad, esta puede imponerle al particular una multa (De la Garza, 1988).

1.4. Liquidadora o facultad económico-coactiva

Delgadillo (2016) afirma que la facultad económico- coactiva de la autoridad ha sido calificada de ser contraria a la constitución, por considerar que es violatoria de los artículos 14 y 17 de la Carta Magna, pues con apego a dicha facultad la autoridad vulnera el patrimonio del contribuyente, sin antes llevarlo a juicio ante la autoridad judicial.

Las manifestaciones antes mencionadas de inconstitucionalidad de la facultad económico- coactiva de la autoridad no han tenido una fuerza significativa, pues desde el siglo XIX las Tesis de Vallarta menciona lo siguiente (Delgadillo, 2016).

Delgadillo (2016) cita la tesis de Vallarta la cual dice que:

Del mismo modo que no es de la competencia judicial apremiar al ciudadano a tomar las armas, formando su resistencia una cuestión contenciosa, tampoco lo es hacer efectivo el pago del impuesto, ni aún en el caso de que el deudor se oponga a verificarlo para convertir así en judicial, negocio que por su esencia es administrativo (p. 162).

En ese mismo sentido, Delgadillo (2016) señala que: “La Suprema Corte al fijar jurisprudencia en la que estableció que el uso de la facultad económica coactiva por las autoridades, no está en pugna con el artículo 14 constitucional”.

Delgadillo (2016) menciona respecto a las manifestaciones de algunos tratadistas sobre la inconstitucionalidad de la facultad en cuestión que: “ al ejercer la facultad económico- coactiva la administración se está haciendo justicia violando el mandato constitucional”, Vallarta expuso que:

...si a ese Poder le estuviera prohibido obligar al particular aun por la fuerza a que preste los servicios públicos que le toca, él sería imposible, y estaría de sobra aquel de los tres poderes a quien la Constitución encarga que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, puesto que para cada uno de sus

actos necesitaría el auxilio de un juez que le legitimara estas violaciones (p 163).

Por lo que para Delgadillo (2016) “el criterio utilizado para justificar la facultad económica coactiva de la administración se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a necesidades de carácter público a cargo del Estado, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular”.

Diez (1983) menciona que: “La doctrina del derecho administrativo resulta la más adecuada para explicar el procedimiento administrativo de ejecución a partir de la “ejecutoriedad del acto administrativo”.

Para Diez (1983) a través de este proceso de ejecutoriedad del acto administrativo se logra que el fisco obtenga del contribuyente el ingreso que voluntariamente no cubrió.

1.4.1. Procedimiento Administrativo de Ejecución

Para Gallegos (2003) el procedimiento administrativo de ejecución (PAE), se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación dentro del Título Quinto “De los procedimientos administrativos”; en su Capítulo Tercero precisamente denominado “Del procedimiento administrativo de ejecución”.

El cual en su artículo 145 menciona lo siguiente: “Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución”.

Para Gallegos (2013) el pago de los créditos fiscales se hace exigible cuando no han sido cubiertos o garantizados dentro del plazo de treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación (artículo 65 del CFF). El punto más importante de este artículo para que efectivamente se llegue al plazo de treinta días, es el de la legal notificación de los créditos, puesto que, de otra manera al existir vicios del procedimiento en la notificación, y hacerlos valer mediante el medio de defensa, el resultado será que dicho acto administrativo sea declarado ilegal con la lógica consecuencia de que no se considere notificado el crédito.

Al respecto, el artículo 137 del Código Fiscal nos señala precisamente tratándose de las notificaciones:

“Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil posterior que se señale en el mismo o para que acuda a notificarse a las oficinas de las autoridades fiscales dentro del plazo de seis días contado a partir de aquél en que fue dejado el citatorio, o bien, la autoridad comunicará el citatorio de referencia a través del buzón tributario.

El citatorio a que se refiere este artículo será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio del buzón tributario.

En caso de que el requerimiento de pago a que hace referencia el artículo 151 de este Código, no pueda realizarse personalmente, porque la persona a quien deba notificarse no sea localizada en el domicilio fiscal, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código, la notificación del requerimiento de pago y la diligencia de embargo se realizarán a través del buzón tributario.

Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el reglamento de este Código". (Código Fiscal de la Federación [CFF], 2020, art. 137).

Gallegos (2003) menciona que respecto al procedimiento para realizar cualquier notificación se tiene que en primer lugar es requisito indispensable que si el notificador no encuentra a quien va a notificar, le dejará citatorio para que el contribuyente o su representante le esperen a una hora fija el día hábil siguiente, por lo que señala que el citatorio al ser un acto administrativo, ósea un acto unilateral por parte de la autoridad hacendaria, debe cumplir con los requisitos establecidos en el numeral 38 del CFF.

Las autoridades para cobrar contribuciones, cuentan con un mecanismo propio de la materia fiscal que se llama procedimiento económico-coactivo, que no requiere de la intervención del Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional. (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente).

Para la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: “La finalidad del PAE no es la resolución de la controversia, sino la recaudación de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el contribuyente”.

Así el PAE se funda en la necesidad de que el estado lleve a cabo sus facultades como es el caso de la recaudación coactiva sin necesidad de estar sujeta a un órgano judicial (Procuraduría para la Defensa del Contribuyente, 2016).

Además, la autoridad hacendaria se funda en la presunción de legitimidad, pues se basa en la idea de que es un medio desinteresado que sólo persigue la satisfacción de una necesidad colectiva y que actúa con base a los mandatos de las normas legales, como lo menciona Fraga (2000).

A su vez se mencionan los requisitos mínimos que la autoridad fiscal debe satisfacer para llevar a cabo el PAE, mismos que se mencionan a continuación:

1. Que exista una obligación de pago a cargo de un contribuyente determinado.
2. Cuando dicha obligación no haya sido debidamente liquidada; es decir, que no se haya pagado el crédito fiscal.
3. La obligación debió ser notificada debidamente al contribuyente.

4. Que la obligación fiscal tenga el carácter de exigible, es decir, que haya transcurrido el plazo que señala la ley para realizar el pago.

Por lo que, cumplidos los requisitos de ley, la autoridad fiscal puede realizar el cobro de las contribuciones omitidas a través de la fuerza para que el contribuyente cumpla con la obligación fiscal (Procuraduría para la Defensa del Contribuyente, 2016).

Según el artículo denominado Todo lo que el contribuyente debe saber: “los bienes embargados pueden ser objeto de un remate posterior, con la finalidad de recuperar los créditos fiscales no cubiertos en su oportunidad” y el remate es “el acto mediante el cual se cobra el crédito fiscal con el producto o ganancias que se obtienen de la adjudicación de bienes en subasta o almonedas”.

2. CAPÍTULO II. LA FACULTAD RECAUDADORA POR PARTE DE LA AUTORIDAD HACENDARIA

En el siguiente capítulo, se analiza la naturaleza jurídica de la recaudación consagrada en el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna; definición de impuesto, su clasificación y principios constitucionales, así como sus antecedentes en el mundo, América Latina y México.

Derecho Tributario

Para Castrejón (2002), el Derecho Tributario es una rama del Derecho que se encuadra dentro de las variables del Derecho Administrativo, por lo que considera al Derecho Administrativo como el género y al Derecho Tributario como la especie. Por tanto, define al Derecho Tributario como aquel conjunto de normas jurídicas que regula la relación del Estado en sus tres niveles, federal, local y municipal con el gobernado, en función a una relación de supra-ordenación,

basada en las contribuciones que en forma taxativa establezca la Ley, y de acuerdo a la forma, tiempo y lugar que se defina en su normatividad para dicho cumplimiento.

Por lo que para el citado autor resulta evidente que cualquier normatividad debe de establecer procedimientos administrativos y medios de defensa a los que deba y pueda acceder el gobernado; sin embargo, dichos procedimientos o medios de defensa por ningún motivo pueden estar considerados como parte intrínseca del Derecho Tributario, sino como medios de naturaleza procesal administrativa.

Naturaleza jurídica

Para Castrejón (2002), es tan importante la Carta Magna para el Derecho Administrativo y como consecuencia para el Derecho Tributario, pues sin ella no se podría abordar la materia que nos ocupa. El artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna señala que son obligaciones de los mexicanos:

- I. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2020, art. 31).

De lo anterior se infiere que: “el Derecho Tributario, es el conjunto de normas a través de las cuáles la autoridad hacendaria recabará los impuestos de los contribuyentes, mientras que el Derecho Fiscal es el medio para regular la actividad de la autoridad hacendaria”.

Sin embargo, la autoridad hacendaria ha estado presente en todos los momentos y espacios desde la antigüedad hasta nuestros días, por lo que a continuación se presenta la evolución de dicha autoridad:

2.1. Antecedentes

Los ingresos tributarios es el recurso monetario que el Fisco obtiene de los particulares, siempre que aporten una parte proporcional de sus ingresos para colaborar con el gasto público (Arrijoja, 2012).

Arrijoja (2012) también señala que: “de acuerdo con la legislación tributaria del país, existen cinco clases de ingresos tributarios, contribuciones o tributos: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones especiales y tributos accesorios”.

Al analizar los tributos, es importante analizar a los impuestos, pues según Arrijoja (2012) el cual afirma que: “los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado, e inclusive, en sistemas económicamente sanos que no requieren de financiamientos o empréstitos extranjeros para solventar el presupuesto nacional, constituyen, en términos absolutos, el principal ingreso del Estado”

Pues para Arrijoja (2012) es importante aclara que: “la gran mayoría de las legislaciones tributarias del mundo occidental basan sus sistemas recaudatorios en el establecimiento, determinación, liquidación y cobro de impuestos, al grado de convertirlos, invariablemente, en la contribución por excelencia”.

El impuesto es un acto que deriva del poder público, ya que es una orden de la autoridad que debe obedecerse, aun cuando no se esté de acuerdo con ella,

pues es el medio por el cual el Estado puede allegarse de recursos económicos, tal como lo analiza Arrijoja (2012).

Para Delgadillo (2016) el término impuesto se deriva de la raíz latina, *impositus*, que expresa: tributo o carga. El citado autor también refiere que: “El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación, de efectuar una transmisión de valores económicos, por lo común en dinero, en favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley que establece las condiciones de la prestación de manera autoritaria y unilateral”.

Delgadillo (2016) refiere que: “el fenómeno tributario se ha manifestado a través del tiempo de muy diversas formas, pero siempre denotando la existencia del poder que ejercen otros sobre algunos individuos para obtener una parte de su riqueza, de su renta, o trabajos personales que les son impuestos unilateralmente”.

Definición del impuesto

Eheberg define el impuesto en los siguientes términos: “Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”.

Por otra parte, Nitti dice “El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible”.

Según la fracción I del artículo 2o del Código Fiscal de la Federación Vigente, “impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo (aportaciones de seguridad social y derechos).”

Principios constitucionales de los impuestos

No es posible pensar que la autoridad pueda actuar libremente, por el hecho de serlo, sino más bien su actuar está apegado a determinadas normas que la Carta Magna y la legislación establece (Delgadillo, 2016).

Para Delgadillo (2016) estos lineamientos tienen su origen en la Carta Magna, se conocen como Principios Constitucionales de la Tributación, y se derivan del artículo 31 fracción IV.

Principio de legalidad

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República consagrada en el principio de legalidad al establecer que son obligaciones de los mexicanos: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Principio de proporcionalidad en materia impositiva

Por lo que para Arrijoa (2012), todas las leyes impositivas, sin excepción deben:

- a) Establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica;
- b) Afectar impositivamente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y
- c) Distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga impositiva, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Principio de equidad en materia impositiva

Las leyes deben otorgar un trato igual a todos los particulares de un mismo impuesto para poder cumplir con el principio constitucional de equidad, con excepción de lo que tenga que ver con tasas, cuotas o tarifas que se encuentran inspiradas en criterios del progresividad (Arrijoa, 2012).

Es decir, la equidad impositiva quiere decir que todos los causantes de un mismo impuesto deben ser tratados de la misma forma frente a la ley que lo regula Arrijoa (2012).

Clasificación de los impuestos

Para Delgadillo (2016) “Los impuestos presentan diferentes características, diferentes elementos que nos hacen clasificarlos en muy diversas formas”.

Para Delgadillo (2016) los impuestos se dividen en directos e indirectos y hay dos criterios principales para distinguirlos uno que está basado en la incidencia y otro llamado administrativo.

Delgadillo (2016) menciona que: “según el criterio de la incidencia, los impuestos directos son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden y se identifica al sujeto obligado con el sujeto pasivo, como en el impuesto sobre la renta”.

En cuanto a los impuestos indirectos, Delgadillo (2016) comenta en su obra que: “según el criterio de la incidencia, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión”. Pues el sujeto que está obligado a pagar el impuesto lo traslada a un tercero quien es el que paga el mismo.

Para Delgadillo (2016), los impuestos directos son: “los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza; gravan situaciones normales y permanentes, son relativamente estables y pueden recaudarse según las listas nominativas conocidas como padrones de contribuyentes, mientras que los impuestos indirectos son aquellos que se perciben en ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, o accidental, por lo que no pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes”.

Para para Delgadillo (2016) los impuestos directos, éstos se dividen en: a) personales y b) reales.

Para Delgadillo (2016) los impuestos personales son: “aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujetos

pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta a las personas físicas”,

Los impuestos reales son aquellos que versan sobre la cosa objeto del gravamen sin tomar en cuenta la capacidad contributiva de la persona que es dueña de la cosa y que es sujeto pasivo del impuesto, en ella se ignoran las condiciones personales del causante, así como su patrimonio.

Para Delgadillo (2016) los impuestos indirectos, por su parte, se dividen en: sobre los actos y sobre el consumo.

Delgadillo (2016) argumenta que: “El legislador debe tomar en cuenta una serie de elementos para determinar cuándo se van a gravar los actos y cuándo el consumo”. Pues el impuesto versa sobre actos que contemplen operaciones económicas como las importaciones.

Entonces Delgadillo (2016) menciona que: “los impuestos sobre el consumo se establecen al realizarse la última fase del proceso económico que se está gravando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo”.

CONTRIBUCIÓN	PRESUPUESTO DE HECHO	CLASIFICACIÓN	
		IMPUESTOS	Manifestación de capacidad contributiva prevista por la ley
APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	Beneficio que proporciona a los particulares la	Indirectos	Sobre los actos Sobre los

CONTRIBUICIONES DE MEJORAS	actividad que realiza el Estado para la satisfacción de necesidades colectivas.		consumos
DERECHOS	Prestación que otorga el Estado individualmente a los particulares.		

Figura 2 El autor explica los tipos contribuciones que existen y su clasificación
Nota. Principios de Derecho Tributario (p. 73), por Delgadillo, H. Principios de Derecho Tributario.

2.2. En el mundo

Para Cárdenas (1999) la palabra fiscal es: “un adjetivo de la voz latina *fiscus* que indica lo perteneciente o relativo al fisco”, quien a su vez cita a Joaquín Estriche, el cual afirma que el origen y etimología de fisco es la siguiente:

...esta voz proviene de la palabra latina “fiscus”, que significa cesta de mimbres, y como entre los romanos, era costumbre guardar el dinero en cestos, se aplicaba especialmente al cesto, saco, telego o bolsa en que cada uno guardaba su dinero, y aun el mismo dinero que se guardaba. Pero más particularmente se usó de esa denominación para designar el

“tesoro del príncipe”, y distinguirlo del **“tesoro público”**, que se llamaba **“erario”**, pues no estaba confundido entonces el tesoro o patrimonio de los emperadores con los caudales o fondos destinados a las obligaciones del Estado.

Los antecedentes de los sistemas impositivos, se encuentran registrados en documentos que pertenecen a la Edad Media y que de alguna forma han logrado sobrevivir hasta nuestros días con ciertas modificaciones apoyados en el progreso de la ciencia, tecnología y las necesidades de los Estados, tal y como lo relata Flores (2004).

Los Estados, han argumentado su necesidad de recursos económicos para satisfacer el bien común, como medio para exigir que los ciudadanos contribuyan a enriquecer sus arcas e inclusive la historia ofrece ejemplos de dichos procedimientos Arrijoa (2016).

Arrijoa (2016) subraya que: “en la Francia y en la Rusia absolutistas de los siglos XVI y XVII, todo habitante que no perteneciera a la nobleza estaba obligado a comprar al año un determinado número de kilogramos de sal– independientemente de que los fuera o no a consumir– con el objeto de mantener invariable la percepción de la Hacienda Pública por concepto de “Impuesto sobre la Sal”.

2.3. En América Latina

La expresión América Latina, se refiere a los países que se encuentran en el hemisferio occidental, al sur del río Bravo y que sus lenguas, derivan del latín (español, portugués y francés) (Bulmer, 2010).

Para Bulmer (2010) los Estados de América Latina se mantienen unidos por la colonización de potencias europeas como España y Portugal que fue crucial para crear el destino político y económico de las jóvenes repúblicas después de que se independizaran de los imperios europeos.

La mayor parte de los países latinoamericanos se independizó de los gobiernos europeos en la primera mitad del siglo XIX, por lo que derivado de la colonización española, ninguna de las repúblicas de América Latina es considerada una nación desarrollada, y muchas de ellas son extremadamente pobres (Bulmer, 2010).

Para Bulmer (2010), lo mencionado en líneas arriba se debe a que los gobiernos en las décadas de 1960 y 1970, les fue imposible reducir la desigualdad en la distribución del ingreso.

Por lo que Bulmer (2010) comenta que: “dicha desigualdad, que al principio fue producto de la desigual distribución de la tierra, heredada de tiempos coloniales y que se ha reforzado por la concentración industrial y financiera en el siglo XX, con lo que la distribución del ingreso de América Latina es una de las peores en el mundo”.

Pinto (2012) argumenta que: “ la independencia significó la renovación de los cuadros administrativos del fisco, los cuales era comandados por secretarios de Estado que en su gran mayoría compartían el ideario liberal, razón por la cual su gestión se centró en la necesidad de modernizar el sistema fiscal con base en la reducción del gasto estatal, el abandono de algunas de las antiguas imposiciones coloniales y la creación de nuevos gravámenes que cumplieran con el principio fundamental de ser directos y progresivos”.

Es así que, en algunos países de Latinoamérica se implementó el impuesto sobre la renta como un instrumento eficaz para sustituir impuestos como las alcabalas y los diezmos como lo señala Pinto (2012).

Por lo que las nuevas administraciones de las repúblicas independientes se vieron obligadas a rehacer el sistema fiscal que había dejado el colonialismo, el cual estaba basado en impuestos que afectaban al sector minero y los monopolios basados en la elaboración y distribución de producto, según Pinto (2012).

En ese mismo orden de ideas, los nuevos gobiernos no ignoraban las ideas provenientes de Inglaterra que promovían el cambio de los sistemas fiscales, Pinto (2012).

En relación a la problemática expuesta, Duverger (1968) expone que: “las finanzas del Estado ya no solo podían ser concebidas como despesa para hacer frente a las necesidades del soberano, y también se constituían en mecanismos de redistribución de la renta y espacios desde los cuales se podía promover el desarrollo económico, en una concepción moderna de la hacienda”.

Smith (1994) expone que: “los principios que debían regir los nacientes sistemas fiscales, tenían como fines fundamentales la constitución y el mantenimiento de un ejército nacional que hiciera frente a los posibles ataques de otros países, la instauración de un sólido sistema de justicia y la construcción de obras e instituciones públicas que promoviesen la instrucción del pueblo y la promoción del comercio”.

Por lo que las nuevas repúblicas instauraron impuestos que gravaran a los causantes de acuerdo a sus posibilidades económicas, con suficiente claridad para los contribuyentes con el fin de facilitar el pago del impuesto y por ende hubiese una mayor proporción de recursos económicos para el Estado, y los

principios de las nuevas imposiciones debían ser progresividad, claridad, comodidad en la recaudación y eficiencia como lo refiere Pinto (2012).

Como líneas arriba se comentó, el sistema fiscal de la colonia no cumplía con los principios de las nuevas imposiciones, un ejemplo de ello, puede ser la alcabala, la cual gravaba las relaciones comerciales al interior de cada país y desalentaba la producción de mercancías al verse incrementados los precios de las mismas y lo anterior repercutía de una manera negativa en el desarrollo de los Estados. Así que, dichas situaciones fueron tomadas en cuenta por algunos Secretarios de Economía, quienes citaban a los autores clásicos para justificar su propuesta de eliminar a los impuestos indirectos y centrarse únicamente en los impuestos directos, como enfatiza Pinto (2012).

En las palabras de Del Catillo (1952) y Ex Ministro de la República de Colombia: “las indirectas tienen el carácter de las enfermedades ocultas; desconocidas pero mortales. Ellas son insensibles para los contribuyentes; pero estos viven estacionarios en su fortuna, sin prosperar, cuando no retrocedan y corran todos los días al abismo de la pobreza; y ellas finalmente jamás han alcanzado a cubrir los gastos necesarios de una nación. Las directas guardan la debida proporción con las rentas, ganancias y salarios de los contribuyentes; y no son vejatorias en su exacción, ni ésta cuesta tanto, ni requiere tantos empleados y últimamente no entorpece la acción del interés y deja libre la industria de todos”.

De los argumentos expuestos por el Ex Ministro de la República de Colombia, y los mencionados argumentos no sólo eran propios de Castillo y Rada, sino también de Santiago Wilde como encargado para la construcción del proyecto de reforma fiscal que sería aplicado a la provincia de Buenos Aires a partir de 1821, tal como lo demuestra Santilli, refiriéndose a los informes de Wilde en el sentido de que: “El Estado debe obtener la menor cantidad de recursos posibles de las imposiciones de Aduana, sobre todo si cuenta con una poderosa flota

marítima para comerciar y defender el puerto, evitando así depender de un arbitrio que puede limitarse mediante un bloqueo”.

Por lo que en México, en la promulgación de las Siete Leyes el 31 de diciembre de 1836, se encomendó a la Comisión de Hacienda del Congreso conformada por Sánchez de Tagle, Gorospe y Berrueco, la reforma del sistema fiscal, la cual estaba sustentada en los impuestos directos y la eliminación de gravámenes al comercio, según Pinto (2012).

La autodeterminación le dio a los países de Latinoamérica la oportunidad de reunir recursos en el mercado exterior, lo que significó que Inglaterra, respondiera a la emisión de bonos ofrecidos por los nuevos países de Latinoamérica que trajo como consecuencia equivocados manejos de dinero que llevo a la quiebra a dichos países al término de la década de 1820, como lo afirma Bulmer (2010).

Bulmer (2010) menciona que “La creación de numerosas repúblicas independientes y de un imperio (Brasil) puso fin a la unión *aduanera de facto* que había estado funcionando en América Latina. Por lo que empezaron a aplicarse gravámenes a todas las importaciones –no sólo a las extrarregionales– y la consecuencia inevitable fue la desviación del comercio, es decir, la sustitución de importaciones baratas de un socio por productos nacionales más caros”.

Así también, se instauraron de nuevo gravámenes de la colonia, llamados: tributos de los indios (Bulmer, 2010).

Colombia

En Colombia fue abolida la alcabala en el año 1836, también se redujo de forma gradual el monopolio del tabaco y a mediados del siglo XIX, más del 50% de

los ingresos del Estado, procedía de los ingresos aduanales según (Bulmer, 2010).

Así también, el arancel era sumamente regresivo, pues según Salvador Camacho Roldán en 1852: “un campesino que podía ganar 300 pesos al año consumía paños (telas) por valor de 50 pesos y pagaba 20 pesos de aranceles (7% de su ingreso); mientras tanto, un comerciante próspero, con un ingreso de 6 000 pesos, podía pagar sedas importantes por 50 pesos, y pagar un arancel de sólo 5 pesos (menos de 0.1% de su ingreso” como lo relata (Bulmer, 2010).

Sin embargo, para Bulmer (2010) “la maximización del ingreso sólo era una meta condicionada, pues si empezaba a reducirse la crisis fiscal –por ejemplo, como resultado de una expansión del gobierno exterior– se podrían alcanzar los objetivos fiscales con tasas arancelarias más bajas. Por lo tanto, el buen desempeño de las exportaciones era decisivo para el resultado del debate por el libre comercio”.

Venezuela

Según (Méndez, Morales y Aguilera, 2005) en Venezuela, el impuesto directo que grava los ingresos, rentas y ganancias es el (ISLR) y que se instaura desde 1947 con base en la venta de las compañías petroleras y dicho impuesto es el más reconocido y característico y en palabras del autor: “Ha sido la punta de la lanza que por vía de los hechos y las normas institucionaliza el régimen tributario de los Estados modernos”.

En México

Cuando los mexicas llegaron al lago de Tetzaco, tuvieron que pagar tributo a Azcapotzalco que era la ciudad dominante, tiempo después Tenochtitlan,

Tetzaco y Tlacopan le quitaron el poder a Azcapotzalco que era la ciudad dominante hacia el año 1430 e iniciaron una expansión militar y económica a través de la conquista y de imponer tributo a los pueblos sometidos, según Berdan (1959).

Según Berdan (1959) los bienes dados en tributo a los mexicas consistían en pieles y bienes manufacturados que incluían: ropa, indumentaria para los hombres dedicados a la guerra, piedras preciosas y objetos valiosos de oro.

Las materias primas que los pueblos sometidos ofrecían eran principalmente comestibles como maíz, frijol, chile; etc. Berdan (1959).

La recaudación del pago del tributo en el *calpulli* era asumida por el *tequitlato*, designado por una autoridad regional o provincial originaria de la Triple Alianza, quien después llevaba dicho tributo al centro regional y desde ese punto era trasladado a la capital provincial hasta llegar a manos del *calpixqui* (recaudador de tributos), quien era designado por la Triple Alianza para entregar personalmente lo recaudado a las autoridades de Tenochtitlan (Berdan, 1959).

Por lo que, al llegar a Tenochtitlan, el conquistador Hernán Cortés quedó sorprendido por la organización de los mexicas, pero no estuvo de acuerdo con la manera de recaudar el tributo y cuando Cortés quedó a la cabeza del pueblo de Tenochtitlan, los tributos que exigía consistían en piedras preciosas, oro y alimentos, según Porras (1967).

Por lo que atañe al pueblo Azteca, Porras y López menciona lo siguiente:

“En la época precortesiana, es bien sabido que el poderoso Imperio Azteca imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los Códices pre y postcortesianos constan interminables listas de

objetos de algodón, telas de varias especies de fibras, productos naturales y aun metales preciosos que los pueblos vencidos debían enviar como a la Gran Tenochtitlan”.

En el siglo XVI comenzó a desarrollarse el sistema impositivo de la colonia, mismo que estuvo basado en dos sistemas fiscales previos, pues de los aztecas se tomaron los tributos y de los españoles los impuestos conocidos como alcabalas, papel sellado y avería; así también un impuesto que pertenecía a la iglesia mejor conocido como diezmo, como lo da a conocer Lara (2009).

También se incorporaron nuevos impuestos sobre la minería como por ejemplo; el quinto real y fue así que el esquema tributario fue revisado por las leyes en 1542, y quedo plasmado de forma definitiva en las Leyes de Indias de 1680, así lo sostiene Lara (2009).

En el siglo XVIII se llevó a cabo un importante proceso que genero bastantes cambios tanto en España como en sus colonias, conocido como la era de las reformas borbónicas, pues en dicha etapa se transformó una gran parte de la administración del imperio español, en los ámbitos administrativo, fiscal y militar, según Lara (2009).

Para Lara (2009) uno de los cambios más modernos en el ámbito fiscal, como consecuencia de las reformas borbónicas fue el monopolio del tabaco en la Nueva España en 1767, el cual fue hasta los últimos tiempos del periodo colonial una de las fuentes de ingresos más importantes de la Real Hacienda Virreinal.

Después de la Independencia, los impuestos que se cobraban eran indirectos, pues el gobierno dependía de las aduanas, es decir, impuestos sobre

las importaciones, mientras que los gobiernos de los estados sobrevivían de las alcabalas; y también se implementó el impuesto llamado peaje (Lara, 2009).

Por lo que las alcabalas eran el medio más eficaz que tenían los Estados para conseguir recursos económicos, a pesar de ser la principal causa del lento desarrollo de los sectores agrícola, industrial y comercial, pues generaban la alza de los precios en dichos sectores. Por lo que los esfuerzos por abolirlas en 1835, resultaron un fracaso (Lara, 2009).

En ese mismo orden de ideas, durante el primer medio siglo de vida del México independiente, la administración tributaria del país sufrió una serie de malas decisiones, pues durante una de las administraciones del general Antonio López de Santa Anna, se implementaron una serie de impuestos sobre puertas, ventanas, perros y caballos en el año de 1853 lo que llevo al país a grandes carencias financieras y militar, y por consiguiente la Hacienda Federal se vio invadida de deudas que no podía cubrir, según Lara (2009).

Fue hasta el gobierno del general Porfirio Díaz que, se llevó a cabo un proceso de organización y centralización del poder a cargo de la federación, pues fue de la mano de una serie de reformas en materia fiscal y financiera que iniciaron en el año de 1870 y que se consolidaron en la década de 1890, mismo año en que se alcanzó una superávit en las cuentas del Estado, como lo comenta (Lara, 2009).

El secretario de hacienda José Yves Limantour (1893-1910), implemento una serie de reformas basadas en la reducción de tarifas aduaneras sobre algunos productos, gradual abolición de la alcabala, el incremento del timbre, el impuesto sobre la cerveza, tabaco y otros bienes, y transacciones adicionales.

Es así que el 8 de enero de 1885, el gobierno federal emitió un Decreto en el cual se le restaba ingresos a los estados y se le entregaba al gobierno federal mayor control del sistema; así que los estados aceptaron, ya que los presupuestos de cada estado arrojaban un superávit como lo recalca Lara (2009).

Entonces, en 1910 inicio la Revolución Mexicana, misma que al inicio no afecto la recaudación, sino que fue hasta 1914 que se agravaron los conflictos internos que llevaron al sistema fiscal a una crisis acompañada de la caída de la moneda y la banca. Al contrario las exportaciones de petróleo permitió obtener ingresos para la gestión de Carranza como comenta (Lara, 2009)

El sistema mexicano se mantuvo por muchos años bajo el régimen tributario del porfiriato; sin embargo, los cambios de la economía mundial implicó el crecimiento de los países y su endeudamiento que trajo como consecuencia que los sistemas impositivos modificaran su recaudación dejando de ejercer presión sobre los impuestos indirectos, surgiendo de esa manera los impuestos sobre la renta (Lara, 2009).

3. CAPÍTULO III. EVOLUCIÓN DE LA DEFENSA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

En el presente capítulo se hace un análisis sobre la evolución de la defensa de los Derechos Humanos del contribuyente, en el mundo el cual inicia con la Declaración de los Derechos del Hombre y del ciudadano, proclamada en 1789, así como en América Latina y en México.

3.1. En el mundo

Los antecedentes de los medios de impugnación en materia fiscal comienzan con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en 1789.

Según Lorente (2010), menciona que en su artículo 16, se estableció que “toda sociedad en la cual no esté establecida la garantía de derechos, ni determinada la separación de poderes, carece de Constitución”. En consecuencia, un ordenamiento jurídico que adolece de estos dos elementos difícilmente podría denominarse “Constitución” en el sentido formal del término.

Además, en dicha declaración se inserto el respeto a la libertad e igualdad jurídica y la supresión de fueros y privilegios, tiempo atrás los ingleses ya habían iniciado el proceso de poner límites a la Monarquía con la Carta Magna de 1215, Galeana (2016).

Delgadillo (2016), menciona que en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, se estableció que “Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí o por sus representantes que la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de ver el empleo que se le da y de determinar la cuota, el asiento, el cobro y la duración”.

Delgadillo (2016) menciona que “También, se manifestó la inquietud en el movimiento de Independencia de los Estados Unidos de Norteamérica, impulsada ésta por el establecimiento de impuestos sin la representación de las colonias americanas”.

En esta tesitura Galeana (2015) menciona que “Los derechos de los ciudadanos y sus garantías se establecieron desde el *Bill of Rights* de la Revolución inglesa 1689; la Constitución de Virginia de 1776; las enmiendas o adiciones a la Constitución americana de 1787, y las Constituciones francesas de

1791, 1793 y 1795, así como en todas las Constituciones que se promulgaron a lo largo del siglo XIX”.

3.2. En América Latina

Díaz, 2015 menciona que: “Por una parte la Administración Tributaria genera una idea de la hostilidad fiscal, que da al contribuyente el estereotipo de presumible evasor fiscal; y por otro lado, por parte del contribuyente, un rechazo de los impuestos, lo que hace que se otorgue a la Administración Tributaria el estereotipo de opresor fiscal, los principios que rigen la moral tributaria se basan en la construcción de un conjunto de valores guiadas al establecimiento de relaciones de confianza y la búsqueda de la legitimidad de los impuestos dentro de los cuadrantes de un Estado Democrático y Social de derecho”.

Las administraciones en América Latina tratan de poner en práctica estrategias que las acerquen más a los ciudadanos como ampliar la prestación de servicios al público, promoción de la educación cívica y fiscal, la construcción positiva sobre el papel que juegan los tributos, así como la gestión eficaz de los recursos que se obtienen a través del pago de impuestos.

Las administraciones fiscales de los países Latinoamericanos, motivados por la problemática de la evasión, se han visto en la necesidad de implementar una relación de confianza entre el Gobierno y el ciudadano como estrategia para lograr el cumplimiento en el pago de tributos, según Díaz (2015).

En ese mismo orden de ideas, el cumplimiento de las obligaciones fiscales viene de la mano con que el pagador de impuestos tiene el derecho de conocer el destino de los tributos y la adecuada administración de los mismos y los gobiernos se ven obligados a informar sobre su forma de gestionar las necesidades del país

y responder las demandas de información que hacen los ciudadanos, como lo menciona (Díaz, 2015).

Pues la existencia de leyes que facilitan el acceso a la información y estipulan plazos, procedimientos y consecuencias en caso de omitir contestar las demandas de información de los ciudadanos es lo que garantiza el correcto ejercicio de este derecho a los gobernados como lo afirma (Díaz, 2015).

Los países de Latinoamérica se esfuerzan por crecer económicamente, reducir los índices de pobreza, la falta de empleo y mejorar sus cuentas fiscales, dentro del decremento de la economía mundial. También se encuentran en un momento importante de la puesta en marcha de sus políticas estructurales para lograr su desarrollo, como lo refiere Díaz (2015).

Para Díaz (2015) los momentos decisivos de muchas naciones de Latinoamérica en su ámbito económico coinciden con grandes desafíos pues la crisis de las monedas extranjeras como el euro, la desaceleración de Estados Unidos de América y China afectan el crecimiento de América Latina, pues cayó al 2.6% su economía en 2013. “América Latina y el Caribe sin viento a favor: en busca de mayor crecimiento”.

Latinoamérica a pesar de no ser una de las regiones más pobres del mundo, si es la más desigual y con base en las recomendaciones del exterior, sus países han puesto en marcha políticas que otorguen acceso a la información pública, pues varias naciones ya cuenta con dicha normatividad, ejemplos claros de ello son: el Salvador, Brasil, Colombia. Sin embargo, Argentina, Paraguay, Venezuela, Costa Rica y Bolivia son países que no han implementado leyes que garanticen el acceso a la información (Díaz, 2015).

Sin embargo, Díaz (2015) menciona que: “ solo cuatro países en la región con leyes de acceso a la información pública cumplen con el estándar recomendado internacional de contar con un organismo independiente que promueva y garantice el derecho de acceso a la información y al que los ciudadanos puedan acudir en caso de que consideren que sus derechos han sido vulnerados por los sujetos obligados: México –Instituto Federal para el Acceso a la Información (IIFAI) (en funciones desde 2003), Chile –Consejo para la Transparencia (en funciones desde 2009), Honduras –Instituto para el Acceso a la Información Pública de El Salvador (en funciones desde 2013)”.

3.3. En México

En el Acta Constitutiva y de Reformas en el año de 1847, específicamente en el artículo 25 se mencionó que los Tribunales Federales tenían facultades para amparar a todos los habitantes de la república, garantizándoles los derechos que dicha constitución les concedía, como lo relata (Tena, 2008).

Existe un precedente lejano pero relevante de los recursos en materia fiscal y que se encuentra en la Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas del 28 de enero de 1885 en la cual se establecía la existencia del Recurso de Revisión en contra de las resoluciones emitidas por Administradores de las Aduanas, según Armienta (2001).

Entonces, en la Promulgación de la Constitución Política de 1917 se establecieron varias disposiciones en materia fiscal, en las cuales se instauraron algunos recursos administrativos hasta llegar a la creación de la Ley de Justicia Fiscal de 1936, en la cual se señaló que todas las leyes deben conceder al gobernado un recurso para defender sus derechos, y conocerá del mismo una autoridad administrativa, como lo sostiene (Armienta, 2001).

Armienta (2001) sostiene que: “El Código Fiscal de 1967, en sus artículos 160 y 161, señalaba en forma expresa sus recursos en materia fiscal: la revocación, la oposición al procedimiento ejecutivo, oposición de tercero, reclamación de preferencia y nulidad de notificaciones, en el artículo 158 del citado código se reitera lo señalado en el código de 1938, en el sentido que no procederá la reconsideración administrativa. En el Código Fiscal de 1981 en el Capítulo I se prevén los recursos y su regulación, (se delimita en el Título V de los procedimientos administrativos); por su parte en el artículo 116 expresamente contempla los recursos de: Revocación, Nulidad de Notificaciones y Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución a este último quedan incorporados los recursos de oposición de tercero”.

En el Código Fiscal de la Federación de 1955, se adicionan algunas variantes que consistieron en no contemplar expresamente la Nulidad de Notificaciones como recurso, pero si la nulidad de las mismas como impugnación, contemplado en el artículo 129 del mencionado Código Fiscal. También se derogo el artículo 118 del ordenamiento en cuestión y por ende el recurso de oposición al procedimiento de ejecución, pero se salvaguardo su procedencia a través del recurso de revocación contra resoluciones que fuesen definitivas.

4. CAPÍTULO IV. ASPECTOS LEGALES DE LA DEFENSA FISCAL EN MÉXICO

En el siguiente capítulo se abordan los Tratados Internacionales; así como su concepto, persona facultada para celebrarlos y su impacto en la defensa fiscal.

De igual manera se analiza la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como el fundamento de todo el orden jurídico fiscal mexicano.

Por otra parte, se hace un estudio breve del Código Fiscal de la Federación, en el cual se menciona que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares son de aplicación estricta.

Con respecto a la Ley de Amparo, esta encuentra su fundamento constitucional en el artículo 103 y en este queda establecido que los Tribunales de la Federación conocerán de toda controversia que se suscite por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas por la Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.

Finalmente, se menciona a la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, mediante la que se rige el juicio de nulidad del acto, decreto o acuerdo presentado por el contribuyente ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

4.1. Tratados Internacionales de los que México forma parte

Soto (2017), menciona que se entiende por tratado “todo acuerdo concluido entre dos o más sujetos del Derecho Internacional Público” (Citado en Seara 1994, p.7).

De igual manera dice que son “los acuerdos entre dos o más Estados soberanos para crear, para modificar o para extinguir una relación jurídica entre ellos” (Citado en Sepúlveda 1997, p.124).

Por lo que el autor de referencia también menciona a Javier Moreno Padilla quien define al tratado internacional en materia fiscal como:

Aquel conjunto de normas que se rigen por el derecho internacional, tendientes a la regulación entre las partes contratantes, con el fin de equilibrar los sistemas fiscales nacionales, adoptando criterios de tributación bien definidos que, eviten una carga fiscal excesiva imputable a un mismo periodo, sobre una misma materia gravable de un mismo titular; sin que afecte la aplicación de los demás impuestos internacionales suscritos (126).

El autor de referencia cita a Páez, quien menciona que los objetivos generales de los tratados internacionales en materia fiscal son:

- 1) Imponer una carga fiscal justa.
- 2) Ser un incentivo adecuado, para que surtan efectos los incentivos fiscales que los países en desarrollo conceden, para atraer capitales, sin que tales incentivos queden anulados por la legislación del otro Estado.
- 3) Mejorar las relaciones fiscales entre los Estados contratantes, debido a que aparece la asistencia recíproca y la solución amistosa de conflictos.
- 4) Estabilizar las fluctuaciones legislativas para los extranjeros, con los que las inversiones ganan en seguridad y

La regulación jurídica de los tratados o convenciones internacionales se contiene, por lo que hace a nuestro país, en los siguientes cuerpos normativos.

Convención de Viena

En el artículo 2 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, se define al Tratado de la siguiente manera: "Se entiende por tratado, un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional público, ya conste en un instrumento único o en dos

instrumentos conexos, y cualquiera que sea su denominación particular” (Convención de Viena, 1969, p. 2).

Para Soto (2017), “Convención de Viena se conoce como un tratado internacional multilateral, adoptado por la Comisión de Derecho Internacional de la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) el 23 de mayo de 1969” (Citando en Ortiz, 1991, p.14).

Atento a lo anterior, Soto (2017) menciona que los que suscriben los Tratados o Convenios Internacionales, son los que establecen los lineamientos relativos a la celebración, interpretación y aplicación de los mismos.

Ley sobre la celebración de Tratados

Soto (2017) argumenta que: “La Ley sobre la Celebración de Tratados, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1992, contiene una serie de principios y reglas internas que regulan, como su nombre lo indica, la celebración de los tratados internacionales, así como su aplicación y vigencia en el país. Incluso, cabe decir que muchas de sus disposiciones recogen lo establecido en la Convención de Viena”.

Por lo que en el artículo 2 de la Ley sobre la Celebración de Tratados, se encuentra una definición en el ámbito nacional de lo que se entiende por tratado:

- I. Tratado: el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación,

mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos (Ley sobre la Celebración de Tratados Internacionales, 1992).

En la República Mexicana serán reconocidas las sentencias, laudos arbitrales y resoluciones derivadas de la aplicación de los instrumentos internacionales para la solución de controversias legales, mismas que también podrán ser utilizadas como pruebas en los casos en que ciudadanos mexicanos se encuentren en la misma situación, lo anterior con fundamento en el Código Federal de Procedimientos Civiles, en atención a Soto (2017).

Disposiciones Constitucionales para la Celebración y Aprobación de Tratados

Soto (2017), menciona que México cuenta con varios compromisos internacionales con países y organismos mundiales, los cuales obligan a interactuar internacionalmente dentro de los acuerdos transnacionales, dado que dentro de las facultades del Presidente se encuentra precisamente el manejo de la política exterior, con lo cual nuestra Carta Magna define:

Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, así como terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los

pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; el respeto, la protección y promoción de los derechos humanos y la lucha por la paz y la seguridad internacionales. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2020, art. 89).

4.2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

La Constitución es el fundamento de todas las disposiciones fiscales que hay en México, por lo que dichas disposiciones deben observar en todo momento a la Carta Magna con el fin de tener total legalidad, como lo afirma (Arrijoa, 2012).

Por lo que la Constitución Política es la fuente original de las disposiciones fiscales, dado que a través de ella se emiten los lineamientos esenciales a los que se deben apegar las legislaciones secundarias, mismas que no pueden contradecir a la Carta Magna, así lo afirma Arrijoa (2012).

Por lo que, Arrijoa (2012) menciona que: “el Derecho Positivo Mexicano es eminentemente constitucionalista. La Carta Magna lo fundamenta, lo crea y le otorga validez y esto trae como consecuencia las llamadas Leyes Secundarias (es decir, todas aquellas cuya creación y existencia autoriza la propia Constitución, pero que evidentemente no forman parte de ella) tengan que ajustarse y respetar los principios y enunciados constitucionales, ya que de lo contrario su invalidez e inaplicabilidad a casos concretos puede ser declarada por los Tribunales

Federales, a solicitud de cualquier interesado, mediante la interposición del llamado Juicio de Amparo”.

Por lo que en el sistema jurídico mexicano no solo se garantiza el sometimiento de la legislación secundaria a la Constitución Política, además se establecen los instrumentos jurídicos idóneos para que dicho sometimiento resulte eficaz como lo argumenta Arrijoja (2012).

En los artículos 31, fracción IV, 73, fracciones VII y XXXIX, y 131, de la Constitución, se encuentran establecidos los principios fundamentales del sistema tributario vigente en México, por lo que las leyes secundarias deben sujetarse a los mismos. Sin que pase inadvertido que la materia tributaria no es propiamente objeto de un análisis exhaustivo por parte de la Ley Suprema Mexicana (Arrijoja, 2012).

En tales circunstancias, la legislación fiscal para gozar de plena legalidad debe respetar los principios esenciales de la Constitución, dado que, en caso contrario, los afectados por sus mandamientos tienen el derecho de solicitar se declare su ilegalidad por medio de los instrumentos jurídicos establecidos para ese fin (Arrijoja, 2012).

Para Castrejón (2002) la potestad tributaria del Estado se encuentra regulada en cuanto al fondo en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política que a la letra dice: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

La disposición arriba indicada se encuentra relacionada desde el punto de vista adjetivo o procedimental con el artículo 16 décimo séptimo párrafo de la ley de leyes que se señala en lo conducente:

Artículo 16. La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2020, art 16).

Así mismo y conforme a lo expuesto en el punto precedente, para el autor antes mencionado, las funciones del Poder Público se encuentran enmarcadas en los artículos 73, 89 y 94 de nuestra Carta Magna, que contiene las facultades de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, respectivamente.

En ese mismo orden de ideas resulta importante para el autor realizar un análisis de los artículos 31 fracción IV y 16 décimo séptimo párrafo de nuestra Carta Magna (ley vigente), que son los preceptos básicos y fundamentales en que se sustenta la potestad tributaria.

El artículo 31 fracción IV nos arroja los siguientes elementos:

- A) La contribución;
- B) Gasto público;
- C) Potestad tributaria a nivel federal, estatal, del Distrito Federal y Municipal;
- D) Proporcionalidad y equitatividad del tributo, y
- E) El tributo debe estar fundado expresamente en una ley.

Castrejón (2002), refiere que el término contribución, debe entenderse como un gravamen que se impone a las personas por parte del Estado, consistente en una aportación de carácter pecuniario y esta deberá aplicarse al gasto público, el cual debe entenderse como la actividad del Estado en función a sus cometidos para proporcionar bienes y servicios con el objeto de satisfacer las necesidades colectivas.

En ese mismo orden de ideas Castrejón señala que la CPEUM no distingue la potestad tributaria en los distintos niveles de Gobierno, pues se aplican reglas genéricas y comunes en la materia, variando únicamente por lo que hace al tipo de tributo a imponer en función a la competencia de cada nivel de Gobierno y evidentemente a su aplicación en el ámbito territorial que corresponda.

4.3. Código Fiscal de la Federación

La instauración de las leyes fiscales, además de cumplir con los requisitos fundamentales del proceso para crear normas, según lo estipulado en el artículo 72 inciso h), presentan peculiaridades específicas cuando a los tributos se refieren, como por ejemplo que la creación de leyes o decretos pueden iniciar a través de las dos cámaras que corresponden al poder legislativo, a excepción de los proyectos que traten sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, mismos que en primer lugar deben ser analizados por la cámara de diputados (Delgadillo, 2016).

Por lo que se debe considerar a la legislación como base imprescindible de la tributación, tomando en cuenta el principio de legalidad tanto en la elaboración como en la aplicación de la ley. Así también se parte del principio de que el tributo debe estar inserto en una ley formal y todas las excepciones a dicho principio deben estar establecidas en la Constitución (Delgadillo, 2016).

Bajo esa misma idea, cuando se crea una ley se deben tomar en cuenta los elementos fundamentales que sirven de base para la determinación de la existencia y cuantía de la obligación, en consecuencia será imposible que se deje a discreción de la autoridad decidir sobre quiénes, cómo, y cuánto en relación con las obligaciones fiscales.

Por lo que, en ese sentido, el Código Fiscal de la Federación señala la reserva de la ley en su artículo 5o, en los siguientes términos: “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”.

4.4. Ley de Amparo

La ley de amparo, encuentra su fundamento constitucional en el artículo 103, está compuesta por 271 artículos y 45 artículos transitorios, en la cual se hace referencia a la Carta Magna, misma que establece que los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite por:

- I. Normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;

- II. Por normas generales o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los estados o la esfera de competencia del Distrito Federal, y
- III. Por normas generales o actos de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2020, art 103).

El artículo 107 constitucional menciona que las controversias de que habla el artículo 103 constitucional, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

- I. El juicio de amparo, se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que el acto reclamado viola los derechos reconocidos por esta Constitución y con ello se afecte su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico. Tratándose de actos o resoluciones provenientes de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, el quejoso deberá aducir ser titular de un derecho subjetivo que se afecte de manera personal y directa;

II. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparan de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

En el juicio de amparo deberá suplirse la deficiencia de los conceptos de violación o agravios de acuerdo con lo que disponga la ley reglamentaria.

III. Cuando se reclamen actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, el amparo solo procederá en los casos siguientes:

a) Contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, ya sea que la violación se cometa en ellos o que, cometida durante el procedimiento, afecte las defensas del quejoso trascendiendo al resultado del fallo [...].

b) Contra actos en juicio cuya ejecución sea de imposible reparación, fuera de juicio o después de concluido, una vez agotados los recursos que en su caso procedan, y

c) Contra actos que afecten a personas extrañas a juicio;

IV. En materia administrativa el amparo procede, además, contra actos u omisiones que provengan de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, y que causen agravio no reparable mediante algún medio de defensa legal. Será necesario agotar estos medios de defensa siempre que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos de oficio o mediante

la interposición del juicio, recurso o medio de exigir mayores requisitos que los que la misma consigna para conceder la suspensión definitiva, ni plazo mayor que el que establece para otorgamiento de la suspensión provisional, independientemente de que el acto en sí mismo considerado sea o no susceptible de ser suspendido de acuerdo con dicha ley.

No existe obligación de agotar tales recursos o medios de defensa si el acto reclamado carece de fundamentación o cuando sólo se aleguen violaciones directas a esta Constitución;

- V. El amparo contra sentencias definitivas, laudos o resoluciones que pongan fin al juicio se promoverá ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente de conformidad con la ley, en los casos siguientes: [...]
- IV. b) En materia administrativa, cuando se reclamen por particulares sentencias definitivas y resoluciones que ponen fin al juicio dictadas por tribunales administrativos o judiciales, no reparables por algún recurso, juicio o medio ordinario de defensa legal.....] (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2020, art 103).

Chávez (2011) menciona que: “el amparo es un juicio constitucional que se inicia por la acción que ejercita cualquier persona ante los tribunales de la Federación en contra de una norma general o acto de autoridad, en las hipótesis previstas en los artículos 103 y 107 constitucional, que considere violatorio de los derechos fundamentales que se encuentre contemplado en el numeral de

referencia. Asimismo, tiene por objeto la declaración de inconstitucionalidad de dicho acto o norma general”.

Dicho juicio podrá invalidar o nulificar el acto o resolución que se declare inconstitucional, restituyendo al quejoso en el pleno goce de sus garantías que han sido vulneradas. También se podrá hacer una declaratoria de inconstitucionalidad, siempre y cuando la Constitución lo permita en cuanto hace a normas generales, como lo menciona Chávez (2011).

4.5. Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo

La Procuraduría de la Defensa del contribuyente (2016) menciona que: “el Juicio Contencioso Administrativo es un medio jurisdiccional mediante el cual, el contribuyente no satisfecho por la resolución de algún recurso administrativo o por verse afectado por actos de la autoridad, decretos y acuerdos de carácter general –algunos reglamentos–, puede demandar la nulidad del acto, decreto o acuerdo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dicho juicio se regirá conforme a la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo”.

5. CAPÍTULO V. MEDIOS DE DEFENSA Y DE IMPUGNACIÓN CONTRA ACTOS DE LA AUTORIDAD HACENDARIA.

En este capítulo se describirán los medios de defensa contra los actos y resoluciones del Servicio de Administración Tributaria, así como su concepto, antecedentes, procedencia, improcedencia, plazos para presentar determinado recurso, autoridad competente, sobreseimiento y resolución.

5.1. Recurso de Revocación

El recurso de revocación es un instrumento de defensa meramente administrativo, el cual se encuentra regulado por el CFF, al cual pueden recurrir los contribuyentes para inconformarse sobre los actos y resoluciones del SAT y que causen molestia en los derechos del particular; y su fin versa en que la autoridad fiscal revise su actuar, la modifique o anule si se demuestra la ilegalidad del acto o resolución (García, 2000).

5.2. Concepto de Recurso de Revocación

Latappi (1999) señala que: “el recurso de revocación es un medio de defensa legal del cual dispone el contribuyente cuando ve afectados sus derechos o intereses, para obtener de la propia autoridad una revisión del acto con propósito de que sea anulado, modificado o revocado”.

El recurso de revocación es optativo para el contribuyente antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Administrativa, lo que significa que el causante puede promover el juicio de nulidad, sin tener que recurrir previamente al recurso de revisión, como lo sostiene (Latappi, 1999).

5.3. Antecedentes

Los antecedentes del recurso de revocación, se remontan al porfiriato, pues en la Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas del 28 de enero de 1885, estaba establecido el Recurso de Revisión en contra de las resoluciones dictadas por los Administradores de Aduanas según lo manifiesta (Armienta, 2001).

Por lo que fue hasta la Promulgación de la Constitución Federal de 1917, que se implementaron nuevas disposiciones fiscales donde se instauraron

diferentes recursos administrativos hasta la creación de la Ley de Justicia Fiscal en 1936, en la que se mencionó que toda la legislación debe conceder al gobernado un instrumento para defender sus derechos y será competencia de la autoridad administrativa, como lo refiere (Armienta, 2001).

Para Armienta (2001) en el Código Fiscal de 1967, estaban establecidos: la revocación, la oposición al procedimiento ejecutivo, oposición de tercero, reclamación de preferencia y nulidad de notificaciones y específicamente dichos instrumentos se encontraban en los numerales 160 y 161 del referido Código Fiscal. También en el artículo 158 del mismo Código se reitera lo instaurado en el diverso Código Fiscal de 1938, en el criterio de que la reconsideración administrativa era improcedente.

Por lo que en el Código Fiscal de 1981, en el artículo 116 explícitamente se contemplan los siguientes recursos: Revocación, Nulidad de Notificaciones y Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución a este último quedan incorporados los recursos de oposición de tercero, Armienta (2001).

Posteriormente, en el Código Fiscal de 1955, se expiden nuevas normas y otras son modificadas, con las siguientes variantes: no contempla expresamente la Nulidad de Notificaciones como recurso, pero la señala respectivamente como impugnación de notificaciones en el artículo 129 del correspondiente código tributario, también deroga el artículo 118 del mismo Código y por ende el recurso de oposición al procedimiento de ejecución, pero queda contemplada su procedencia a través del recurso de revocación; sin dejar de hacer referencia de manera general a la procedencia del recurso de revocación contra resoluciones definitivas, como lo indica Armienta (2001).

5.4. Aspectos legales y causas para interponer el Recurso de Revocación.

El CFF precisa en su artículo 117 que el recurso de revocación procede 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, o determinen el valor de los bienes embargados.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

d) (Se deroga). (Código Fiscal de la Federación, 2020, art. 117).

5.5. Plazo para presentar el recurso

El CFF, en su artículo 121 señala que: “el plazo para interponer dicho recurso es de los 30 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución definitiva dictada por una autoridad fiscal” a (excepción del supuesto planteado en el artículo 127), presentación que a partir de 2016 tendrá que realizarse a través del buzón tributario (Código Fiscal de la Federación, 2020)

5.6. Requisitos

Según el artículo 122 del CFF, el escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 de este Código y señalar, además:

- I. La resolución o el acto que se impugna.
- II. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas a que se refieren las fracciones I, II y III, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente

perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

Cuando no se gestione en nombre propio, la representación de las personas físicas y morales, deberá acreditarse en términos del artículo 19 de este Código. (Código Fiscal de la Federación, 2020, art. 122).

Artículo 18.- Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 de este Código, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.

Las promociones deberán enviarse a través del buzón tributario y deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. 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.

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

III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico.

Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 de este Código no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en este artículo. En estos casos, las promociones deberán presentarse en documento impreso y estar firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar. Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria. Cuando no existan formas aprobadas, la promoción deberá reunir los requisitos que establece este artículo, con excepción del formato y dirección de correo electrónicos. Además, deberán señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Cuando el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, debiendo incluir su dirección de correo electrónico. Las escrituras o poderes notariales deberán

presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren los párrafos cuarto y quinto de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán especificar en el requerimiento la forma respectiva.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este Código. (Código Fiscal de la Federación, 2020, art. 18).

5.7. Autoridad competente

El recurso de revocación, se presentará mediante buzón tributario o en su caso, en la oficialía de partes de la Administración Local Jurídica que haya emitido el acto.

5.8. Improcedencia

Según, el artículo 124 del CFF, es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

- I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente.

II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.

III. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

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

VI. (Se deroga).

VII. Si son revocados los actos por la autoridad.

VIII. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IX. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación

hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte. (Código Fiscal de la Federación, 2020, art. 124).

5.9. Sobreseimiento

El artículo 124-A del CFF, señala que procede el sobreseimiento en los casos siguientes:

I.- Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.

II.- Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.

III.- Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.

IV.- Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada. (Código Fiscal de la Federación, 2020, art. 124-A).

5.10. Resolución del Recurso de Revocación

Según Delgadillo (2016) la resolución dictada por la autoridad competente, deberá estar fundada y motivada y haber analizado todos los agravios que el quejoso haya hecho valer, con la excepción de que cuando uno de ellos sea capaz para desvirtuar la validez se podrá dejar de analizar los demás. También la autoridad puede invocar hechos notorios y corregir deficiencias que advierta con el fin de apreciar su fallo de una manera objetiva y resolver de manera legal y con respecto a lo que haya sido objeto del recurso de revocación.

El artículo 131 del CFF, menciona que:

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

El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado. (Código Fiscal de la Federación, 2020, art. 131).

El artículo 132 del Código Fiscal de la Federación menciona lo siguiente:

La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando se trate de agravios que se refieran al fondo de la cuestión controvertida, a menos que

uno de ellos resulte fundado, deberá examinarlos todos antes de entrar al análisis de los que se planteen sobre violación de requisitos formales o vicios del procedimiento.

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

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

La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y, si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente. Asimismo, en dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el

juicio contencioso administrativo. (Código Fiscal de la Federación, 2020, art. 132).

Artículo 133.- La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
- II. Confirmar el acto impugnado.
- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.
- V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana. (Código Fiscal de la Federación, 2020, art. 133).

5.11. Juicio de Nulidad

El juicio de nulidad es aquél que se presenta ante el Tribunal de Justicia Administrativa y tiene como objeto anular el acto o la resolución de la autoridad administrativa en el caso de que no se hayan llevado a cabo conforme a derecho;

derivado de lo anterior dicho juicio es conocido como: “juicio de nulidad” (Ríos, 2016).

5.12. Concepto de Juicio de Nulidad

Gallegos (2013) menciona que: “El juicio de nulidad es el proceso mediante el cual el contribuyente al no verse satisfecho por la resolución de algún recurso administrativo, ejerce su derecho de demandar la nulidad del acto que recurre ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”.

5.13. Antecedentes del Juicio de Nulidad (antes Juicio Contencioso Administrativo)

Según Delgadillo (2016) la implementación del juicio en cuestión tiene un precedente establecido en la *Ley para el arreglo de lo contencioso administrativo* del 25 de noviembre de 1853, mejor conocida como Ley Lares, en la cual se prohibió a la autoridad judicial conocer sobre situaciones administrativas y se concedió al *Consejo de Estado* el carácter de Tribunal Administrativo para resolver sobre los asuntos correspondientes a las obras públicas, contratos de la administración, rentas nacionales, policía, agricultura, industria y comercio.

Entonces, que el Ejecutivo realizará una función judicial, fue objeto de múltiples disputas dado que contravenía el principio de la división de poderes y con dicha situación se elaboró la Constitución de 1857, misma que en su artículo 97 le confirió a los Tribunales Federales que dependían del Poder Judicial, la competencia para conocer de controversias de carácter administrativo, según (Delgadillo, 2016).

Por otra parte, Delgadillo (2016) menciona que la Ley Suprema de 1917, en su texto original del numeral 104, tampoco previó la existencia de tribunales administrativos, por lo que se le hicieron modificaciones que fueron publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* con el objetivo de darles un sustento constitucional.

Ese proceso culminó con las reformas publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* el 10 de agosto de 1987, que adicionaron al artículo 104 la fracción I-B, y al 73 la fracción XXXIX-H, esta última con el fin de otorgar facultades al Congreso de la Unión “Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal o del Distrito Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones” (Delgadillo, 2016).

Las leyes que regularon el juicio contencioso administrativo en el siglo XX fueron la Ley para la calificación de las infracciones a las leyes fiscales creada el 8 de abril de 1924, en la cual a petición de parte agraviada se revisaba la legalidad de las resoluciones que imponían multas y el 27 de agosto de 1936 se emitió la Ley de Justicia Fiscal, la cual estableció que el Tribunal Fiscal de la Federación era un organismo autónomo para dictar resoluciones, lo cual fue motivo de numerosas controversias que cuestionaban su constitucionalidad, situación que resolvió la Suprema Corte al considerar que mientras el Poder Judicial tuviese conocimiento de los asuntos contencioso administrativos a través del Juicio de Amparo, la Constitución no sería violada (Delgadillo, 2016).

5.14. Aspectos legales y causas para interponer el Juicio de Nulidad, vía sumaria y ordinaria.

Según Arrijoja (2012) “el procedimiento contencioso administrativo se encuentra regulado por la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y supletoriamente por el Código Federal de Procedimientos Civiles cuando la disposición que se vaya a aplicar sea compatible con el procedimiento establecido en el Código Fiscal, es decir, que no vaya a introducir instituciones ajenas o extrañas a él, al grado de que en lugar de complementarlo llegara a desvirtuar su naturaleza”.

Las partes intervinientes son el demandante y la autoridad que emitió la resolución impugnada en su carácter de demandado y los terceros que tengan algún derecho que no sea compatible con el demandante. También cuando se trate de un juicio de lesividad tendrá el carácter de demandado el particular a quien favorezca una resolución, según (Arrijoja, 2012).

La procedencia del juicio de nulidad viene de la mano con la competencia del Tribunal de Justicia Administrativa, por lo que no procederá el juicio cuando se trate de una materia diversa a la administrativa y que no se encuentre contemplada en el artículo 11 de la *Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, como lo menciona (Arrijoja, 2012).

El artículo 58-2, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, señala que: “la procedencia del juicio de nulidad en la vía sumaria, procede cuando se impugnen resoluciones definitivas cuyo importe no exceda de quince veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal elevado al año al momento de su emisión y procederá por la vía sumaria siempre que se trate de algunas de las resoluciones definitivas siguientes”:

- I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, por las que se fije en cantidad líquida un crédito fiscal;
- II. Las que únicamente impongan multas o sanciones, pecuniaria o restitutoria, por infracción a las normas administrativas federales;
- III. Las que exijan el pago de créditos fiscales, cuando el monto de los exigibles no exceda el importe citado;
- IV. Las que requieran el pago de una póliza de fianza o de una garantía que hubiere sido otorgada a favor de la Federación, de organismos fiscales autónomos o de otras entidades paraestatales de aquélla; ó

Las recaídas a un recurso administrativo, cuando la recurrida sea alguna de las consideradas en los incisos anteriores y el importe de esta última, no exceda el antes señalada. [...]. (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 2020, art. 58-2).

5.15. Plazo para presentar el Juicio de Nulidad (vía sumaria y ordinaria)

Según el artículo 13 de la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo, la demanda (vía tradicional y en línea) deberá presentarse dentro de los plazos que a continuación se indican:

- I. De treinta días siguientes a aquél en el que se dé alguno de los supuestos siguientes:
 - a) Que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, lo que se determinará conforme a la ley aplicable a ésta, inclusive

cuando se controvierta simultáneamente como primer acto de aplicación una regla administrativa de carácter general.

b) Hayan iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada cuando sea autoaplicativa.

II. De treinta días siguientes a aquél en el que surta efectos la notificación de la resolución de la Sala o Sección que habiendo conocido una queja, decida que la misma es improcedente y deba tramitarse como juicio. Para ello, deberá prevenirse al promovente para que, dentro de dicho plazo, presente demanda en contra de la resolución administrativa que tenga carácter definitivo.

III. De cinco años cuando las autoridades demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, los que se contarán a partir del día siguiente a la fecha en que éste se haya emitido, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda. (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 2020, art. 13).

5.16. Requisitos que deberá contener la demanda (vía sumaria y ordinaria)

Según el artículo 14 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo menciona que la demanda debe contener:

I. El nombre del demandante, domicilio fiscal, así como domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la jurisdicción de la Sala Regional competente, y su dirección de correo electrónico.

Quando se presente alguno de los supuestos a que se refiere el Capítulo XI, del Título II, de esta Ley, el juicio será tramitado por el Magistrado Instructor en la vía sumaria.

II. La resolución que se impugna. En el caso de que se controvierta un decreto, acuerdo, acto o resolución de carácter general, precisará la fecha de su publicación.

III. La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.

IV. Los hechos que den motivo a la demanda.

V. Las pruebas que ofrezca.

En caso de que ofrezca prueba pericial o testimonial se precisaran los hechos sobre los que deban versar y señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos.

En caso de que ofrezca pruebas documentales, podrá ofrecer también el expediente administrativo en que se haya dictado la resolución impugnada.

Se entiende por expediente administrativo el que contenga toda la información relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos administrativos posteriores y a la resolución impugnada. La remisión del expediente administrativo no incluirá las documentales privadas del actor, salvo que las especifique como ofrecidos. El expediente administrativo será remitido en un solo ejemplar por la autoridad, el cuál estará en la Sala correspondiente a disposición de las partes que pretendan consultarlo.

- VI. Los conceptos de impugnación.
- VII. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.
- VIII. Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda. (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 2020, art. 14).

5.17. Autoridad competente

La autoridad competente es el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, (Sala Superior y Salas regionales).

Según el artículo 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa: “el Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación”:

- I. Los decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta con motivo de su primer acto de aplicación.
- II. 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;
- III. 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;
- IV. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;
- V. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores. [...]. (Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 2020, art. 3).

5.18. Improcedencia

El artículo 8 de la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo, menciona que es improcedente el Juicio ante el Tribunal en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

- I. Que no afecten los intereses jurídicos del demandante, salvo en los casos de legitimación expresamente reconocida por las leyes que rigen el acto impugnado.
- II. Que no le competa conocer a dicho tribunal,
- III. Que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.
- IV. Cuando hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento si no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal, en los plazo que señala esta Ley.

Se entiende que no hubo consentimiento cuando una resolución administrativa o parte de ella no impugnada, cuando se derive o sea consecuencia de aquella otra que haya sido expresamente impugnada.
- V. Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.

- VI. Que puedan impugnarse por medio del algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa.
- VII. Conexos a otro que haya sido impugnado por medio del algún recurso o medio de defensa diferente, cuando la ley disponga que debe agotarse la misma vía.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que hay conexidad siempre que concurren las causas de acumulación previstas en el artículo 31 de esta Ley.

- VIII. Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.
- IX. Contra reglamentos.
- X. Cuando no se hagan valer los conceptos de impugnación.
- XI. Cuando de las constancias de autos apareciere claramente que no existe la resolución o acto impugnados.
- XII. Que puedan impugnarse en los términos del artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior, cuando no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida.
- XIII. Dictados por la autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución de controversias a que se refiere el artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior.
- XIV. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con

posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal.

XV. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

No es improcedente el juicio cuando se impugnen por vicios propios, los mencionados actos de cobro y recaudación.

XVI. Cuando la demanda se hubiere interpuesto por la misma parte y en contra del mismo acto impugnado, por dos o más ocasiones.

XVII. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de esta Ley o de una Ley fiscal o administrativa.

XVIII. La procedencia del juicio será examinada aun de oficio. (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 2020, art. 8).

5.19. Sobreseimiento

Según el artículo 9 de la Ley del Procedimiento Administrativo, procede el sobreseimiento cuando:

- I. Por desistimiento del demandante
- II. Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo anterior.

- III. En el caso de que el demandante muera durante el juicio si su pretensión es intransmisible o, si su muerte, deja sin materia el proceso.
- IV. Si la autoridad demandada deja sin efecto la resolución o acto impugnados, siempre y cuando se satisfaga la pretensión del demandante.
- V. Si el juicio queda sin materia.
- VI. En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

El sobreseimiento del juicio podrá ser total o parcial. (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 2020, art. 9).

5.20. Resolución del Juicio de Nulidad

De acuerdo al artículo 49 de la Ley que rige la materia: “la sentencia se pronunciara por unanimidad o mayoría de votos de los Magistrados integrantes de la sala, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya quedado cerrada la instrucción en el juicio. Para este efecto el Magistrado instructor formulará el proyecto respectivo dentro de los treinta días siguientes al cierre de la instrucción. Para dictar resolución en los casos de sobreseimiento, por alguna de las causas previstas en el artículo 9 de dicha Ley, no será necesario que se hubiese cerrado la instrucción” (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 2020, art. 49).

“El plazo para que el magistrado ponente del Pleno o de la Sección formule su proyecto, empezará a correr a partir de que tenga en su poder el expediente

integrado” (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 2020, art. 49).

“Cuando la mayoría de los magistrados estén de acuerdo con el proyecto, el magistrado disidente podrá limitarse a expresar que vota total o parcialmente en contra del proyecto o formular voto particular razonado, el que deberá presentar en un plazo que no exceda de diez días” (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 2020, art. 49).

“Si el proyecto no fue aceptado por los otros magistrados del Pleno, Sección o Sala, el magistrado ponente o instructor engrosará el fallo con los argumentos de la mayoría y el proyecto podrá quedar como voto particular” (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 2020, art. 49).

De acuerdo al artículo 50 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo: “las sentencias del Tribunal se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios”. [...]. (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 2020, art. 50).

5.21. Juicio de Amparo

Es un juicio que se inicia por la acción que ejercita cualquier particular ante los Tribunales de la Federación en contra de una norma de carácter general o acto de autoridad, siempre y cuando su situación se encuentre dentro de la hipótesis prevista en el artículo 103 constitucional y que se considere viole los derechos humanos de la persona, como lo refiere (Chávez, 2011).

Así también Chávez (2011) menciona que: “tiene por objeto la declaración de inconstitucionalidad de dicho acto o norma general. Se invalida o se nulifica en relación con quien lo promueve, restituyéndolo en el pleno goce de esas garantías que han sido violadas y en caso de que le permita la Ley suprema habrá una declaración general de inconstitucionalidad, que únicamente podrá ser contra normas generales por supuesto”.

5.22. Antecedentes del Juicio de Amparo en el mundo, América Latina y México

Según Rhi Sausi (2010) “el juicio de amparo contemporáneo surgió en la mitad del siglo XIX como un mecanismo del liberalismo jurídico para garantizar la protección de los derechos individuales de los individuos”.

El amparo es el medio por el cual la persona que es vulnerada en sus derechos humanos como consecuencia del acto o resolución de una autoridad, solicita a la justicia federal se le restituya en el goce de sus derechos, mediante la protección y amparo de la justicia de la Unión, siempre y cuando sea de manera individual y sin llevar a cabo ninguna manifestación general respecto a la ley que lo motivase (Burgoa, 1999).

5.23. Antecedentes del juicio de amparo en el mundo

Covarrubias (2011) menciona que: “en Europa, se iniciaron diversas luchas y pronunciamientos por la emancipación de los pueblos y de las personas, en donde resaltan los casos de España con los fueros y el del Reino Unido a través de sus cartas magnas”.

Derivado de lo anterior, comienza una doctrina liberal, en la que resaltan la libertad y derechos de las personas, misma que culmina con la Declaración de los

Derechos del Hombre y del Ciudadano y en dicho documento se establece el Estado de Derecho y las garantías de seguridad jurídica, donde se instaura el *habeas corpus*, el proceso debido y los mecanismos de protección constitucional bajo el principio de *in dubio reo, in dubio pro cive*: además de las bases del derecho angloamericano, como la demanda por escrito a instancia de parte agraviada y las bases del juicio de amparo en México, según (Covarrubias, 2011).

Antecedentes en el mundo

Covarrubias (2011) describe los antecedentes del amparo en el mundo de la siguiente manera:

- a) “Derecho foral español. En España, con la influencia de los visigodos, godos y ostrogodos, de manera principal, se inició el derecho foral, que es el conjunto de normas que comenzaron a expedir en diversas ramas del derecho tanto penal como civil, así como en lo que después desembocó en el derecho municipal”.

Como producto de la evolución del derecho foral, se tiene una serie de documentos, como la *Novísima recopilación de Castilla*, *Las Leyes de Toro* y *El fuero juzgo*, que trajeron inspiraron diversas obras de Alfonso X como: Las Siete Partidas, a semejanza del *Digesto*, en las cuales se establece la categoría del amparo como un instrumento de protección de ciertos derechos procesales, tanto en el orden civil como penal, según Covarrubias (2011).

- b) “*Common Law*. El derecho anglosajón contiene una serie de valores y principios que se han tratado de proteger a través de las costumbres, hábitos, formas de actuar y de ser del pueblo inglés”.

Para Covarrubias (2011): “la tradición máxima en el *Common Law*, de la que parten las luchas contra los abusos de poder, era *The King do not can wrong*, contra dichas costumbres, se iniciaron las luchas de la raza y se comenzaron a cristalizar en pacto o contratos sociales como la magna carta, la cual contenía, entre otras, las disposiciones que son pioneras respecto de un debido proceso, así como de la privación de derechos a cualquier persona, debía ser precedida de una sentencia judicial que dio como resultado el *habeas corpus* y en garantías de seguridad jurídica”.

Por lo que: “Dichas tradiciones del *Common Law* continuaron en una misma línea de congruencia y de consolidación de sus tradiciones jurídicas, así, se expidió *The Petition of Rights*, la cual cita en su punto tercero a la Magna Carta de las Libertades de Inglaterra, en la cual se confirman las modificaciones a los derechos de las personas mediante sentencia legítima; se confirmó la autoridad del Parlamento y la necesidad de que una persona debiera ser privada previa posibilidad de defenderse en un procedimiento regular y se expresa ya, de manera categórica, que se respeten los decretos de su Majestad respecto del *habeas corpus* en cuanto al procedimiento penal” (Covarrubias, 2011).

Es así que, Covarrubias (2011) comenta que: “al hilo de lo anterior, en el mismo siglo, estalló la Revolución Inglesa y como producto de ese hecho trascendente, se produjo *The Bill of Rights*, en el mismo sentido que los anteriores y que sigue siendo la base del *Common Law* y punto de partida del angloamericano y como partes fundamentales tiene”:

- 1) El único poder legislativo es el Parlamento.
- 2) Los súbditos tienen el derecho de presentar peticiones al Rey, el cual no los debe aprisionar por dichos motivos.

- 3) Todos los súbditos, con independencia de su religión, podrán portar armas para su defensa, según circunstancias particulares y conforma a derecho.

Para Covarrubias (2011): “las tradiciones inglesas y su cumplimiento han sido muy congruentes en la historia del *Common Law*, derecho no escrito, pero que se vive y aplica desde hace varios siglos y se ha consolidado como un paradigma de las luchas de los ciudadanos británicos, respetuosos de su Corona, la cual debe respetar los derechos legislados por el Parlamento”.

- c) “Revolución francesa. Este movimiento trascendente, es precedido por las ideas de la Ilustración y la Enciclopedia, y en particular, para el caso que ocupa, de Rosseau, que enarbolaba la idea de la soberanía, el pacto o contrato social y los derechos políticos, que son sagrados, inalienables, imprescriptibles e indivisibles. Con dichas premisas, se proclamó la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, que expresó de manera principal”:
 - 1) La ignorancia, el olvido o el desprecio de los derechos del hombre son las causas de los males públicos.
 - 2) Los hombres nacen libres e iguales en derechos.
 - 3) La finalidad de toda asociación política es la conservación de los derechos del hombre.

5.24. Antecedentes del juicio de amparo en América Latina

Como lo relata Brewer- Carías (2015) después de la introducción en México del amparo, en la Constitución de 1847, el proceso de amparo comenzó a extenderse durante el siglo XIX en los demás países de Latinoamérica, llegando a

convertirse en una institución más proteccionista que el amparo en México, principalmente antes de las reformas aplicadas a la Ley de Amparo del año 2013. En Cuba el amparo carece de regulación constitucional (Brewer- Carías, 2015).

El autor Brew- Carías (2015) menciona que: “con excepción de Chile donde el recurso de protección está regulado en un Auto Acordado de la Corte Suprema de Justicia, en el resto de los países de América Latina, el amparo está regulado en leyes, que en algunos casos son leyes específicas para regular la acción del amparo como sucede en Argentina, Brasil, Colombia, México, Nicaragua, Uruguay y Venezuela”.

“En otros casos, la legislación dictada, además de regular la acción de amparo, también contiene regulaciones en relación con otros medios judiciales de protección de la Constitución, como las acciones de inconstitucionalidad y las acciones de habeas corpus y habeas data, como es el caso de Bolivia, Guatemala, Perú, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Honduras y República Dominicana. Sólo en Panamá y en Paraguay el proceso de amparo está regulado en un Capítulo especial en los respectivos Códigos de Procedimiento Civil o judicial”. (Brewer- Carías, 2015).

En la gran mayoría de los países de la región de América Latina, además del juicio de amparo, las Constituciones siempre han regulado el recurso de habeas corpus como medio judicial aparte para la protección de la libertad e integridad de la persona como es el caso de los siguientes países: Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú y Uruguay (Brewer- Carías, 2015).

5.25. Antecedentes del Juicio de Amparo en México

Para Covarrubias (2011) el amparo: “es un mecanismo de protección de los derechos fundamentales de las personas y adquirió su carta de naturalización en México, conforme a sus propias circunstancias, y ha evolucionado de una manera *sui generis* dentro del contexto mexicano, lo cual lo particulariza de otras categorías que se han creado antes y de manera posterior, ya que el referente hacia otros países es México”.

Por lo que en México evoluciono tal y como se describe en líneas posteriores.

- I) “En México, parte de las aportaciones de Manuel Crescencio Rejón, entonces gobernador de Yucatán, que en tal carácter, envió una iniciativa que fue aprobada en el sentido de que el Supremo Tribunal del Estado ampararía en el goce de sus derechos individuales a quien pidiese su protección contra leyes y decretos de la legislatura contrarios a la Constitución; asimismo, contra las providencias del Ejecutivo local si incumplía la norma rectora; en ambos casos debía ser reparado el agravio, así como la Constitución, dicho proceso debía ser sumarísimo”.

- II) “En el año de 1842, al reformarse las Leyes Constitucionales (Siete Leyes), existió una tercia de diputados que se pronunció por el sistema federalista y por la creación de controles constitucionales, entre ellos, sobresalió Mariano Otero. Dicho planteamiento contemplaba un sistema mixto de control, uno respecto de la vulneración de las garantías individuales y el otro, con referencia a un control abstracto o general, en cuando a las leyes o disposiciones de los congresos”.

- III) “Mariano Otero, propuso en 1842 una nueva Constitución en nueve apartados, además presentó la iniciativa de una ley de garantías; aportaciones trascendentales para lo que de manera posterior configuró con mayor claridad en el año 1847, al triunfar el federalismo”.

- IV) “De manera posterior, el ilustre Otero propuso el Acta de Reformas, la cual se integraba por 22 artículos, dicho proyecto fue aprobado como el Acta Constitutiva y de Reformas, en la cual, el gran Otero propuso, en general, dos controles constitucionales”:
 - a) “El genérico, abstracto o respecto a leyes” y
 - b) “El concreto, particular o para individuos”.

De lo anterior, Covarrubias (2011) menciona que el plan inicial desde 1842, era tener una norma principal de carácter federal, en la cual participaran todas las Entidades de la República; y que hubiese una participación de los tres poderes en los controles constitucionales, también se proponía un sistema de controles constitucionales, uno respecto a las leyes y otro contra las violaciones a las garantías individuales, concreto y específico para el caso particular.

Por lo que, el gran Otero sugirió un sistema de controles constitucionales que en los últimos tiempos se ha perfeccionado, considerando a la Suprema Corte de Justicia de la Nación en cuanto a que es quien controla la constitucionalidad respecto de diversos poderes formales en el país (Covarrubias, 2011).

- V) “En la Constitución de 1857, se estableció que: El pueblo mexicano reconoce que los derechos del hombre son la base y el objeto de las instituciones sociales. Así, dicha norma estableció, por primera vez, en México, Los derechos del hombre, que comprende las garantías de libertad, de igualdad, de seguridad jurídica y de propiedad”.

VI) “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

El autor de referencia describe que la actual norma rectora ha establecido, desde 1917, en su título primero, De las garantías Individuales, artículos que van del 1º al 29”.

Así, los artículos 3 y 27 Constitucionales establecen los derechos de interés social en cuanto al derecho a la educación y a las diversas modalidades de propiedad que existen en México (Covarrubias, 2011).

Covarrubias (2011) menciona que: “En cuanto a los artículos 101 y 102 de la Constitución de 1857, pasaron a ser los 103 y 107 vigentes, con las adiciones de las doce fracciones que en la norma rectora de 1917 tuvo dicho artículo, el cual contiene las bases del procedimiento de amparo, a partir de la instancia agraviada”.

El artículo 103 Constitucional correspondiente a la Constitución de 1917, tiene una sola modificación a la fecha, en sus fracciones II y III, estipulando que el amparo es procedente sólo cuando las autoridades federales a través de actos o leyes, vulneren la soberanía de las Entidades Federativas o del Distrito Federal (Covarrubias, 2011).

Por otra parte, Covarrubias (2011) menciona que “el artículo 107 ha tenido 13 reformas y dos fe de erratas. Se incrementaron XVIII fracciones, base de la redacción actual, y se especifican los procedimientos del amparo, ampliándolo a las jurisdicciones administrativa y laboral; el acto reclamado, las contradicciones de tesis, el Procurador de la República o Ministerio Público Federal como parte en todos los juicios de amparo y la especificación de las sanciones ante el incumplimiento de las sentencias de amparo”.

Posteriormente, se hizo extensiva la suplencia de la queja deficiente en los juicios de amparo en los que intervinieran ejidatarios y comuneros; también respecto al sobreseimiento por inactividad, desistimiento o caducidad de la instancia (Covarrubias, 2011).

De manera posterior, Covarrubias (2011) menciona que: “se modificó la suplencia de la queja deficiente para asuntos menores o incapaces; en cuanto a los amparos contra autoridades administrativas; caducidad de la instancia; contra sentencias o laudos definitivos; bases para la procedencia del amparo en cuanto al artículo 103 CPEUM y respecto a la suspensión del acto reclamado, así como sobre la interpretación de la Constitución, de manera principal”.

5.26. Juicio de Amparo indirecto

Según González (2004), menciona que: “el amparo indirecto es aquel que se ejercita generalmente contra actos de autoridades distintas a las judiciales, mismo que está sujeto a dos instancias: la primera de ellas ante el órgano jurisdiccional, cuyas sentencias pueden ser revisadas en una segunda instancia por los Tribunales Colegiados de Circuito”.

5.27. Aspectos legales y causas para interponer el Juicio de amparo indirecto

Según Iriarte (2007) menciona que hay que tener presente los supuestos previstos en el artículo 107 de la Ley de Amparo, que hacen alusión a los actos cuya competencia corresponde a un juez de distrito, a saber:

- I. Contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al quejoso.

Para los efectos de esta Ley, se entiende por normas generales, entre otras, las siguientes:

a) Los tratados internacionales aprobados en los términos previstos en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; salvo aquellas disposiciones en que tales tratados reconozcan derechos humanos;

b) Las leyes federales;

c) Las constituciones de los Estados y el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal;

d) Las leyes de los Estados y del Distrito Federal;

e) Los reglamentos federales;

f) Los reglamentos locales; y

g) Los decretos, acuerdos y todo tipo de resoluciones de observancia general;

II. Contra actos u omisiones que provengan de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo;

III. Contra actos, omisiones o resoluciones provenientes de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio, siempre que se trate de:

a) La resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso, trascendiendo al resultado de la resolución; y

b) Actos en el procedimiento que sean de imposible reparación, entendiéndose por ellos los que afecten materialmente derechos sustantivos tutelados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;

IV. Contra actos de tribunales judiciales, administrativos, agrarios o del trabajo realizados fuera de juicio o después de concluido.

Si se trata de actos de ejecución de sentencia sólo podrá promoverse el amparo contra la última resolución dictada en el

procedimiento respectivo, entendida como aquella que aprueba o reconoce el cumplimiento total de lo sentenciado o declara la imposibilidad material o jurídica para darle cumplimiento, o las que ordenan el archivo definitivo del expediente, pudiendo reclamarse en la misma demanda las violaciones cometidas durante ese procedimiento que hubieren dejado sin defensa al quejoso y trascendido al resultado de la resolución.

En los procedimientos de remate la última resolución es aquella que en forma definitiva ordena el otorgamiento de la escritura de adjudicación y la entrega de los bienes rematados, en cuyo caso se harán valer las violaciones cometidas durante ese procedimiento en los términos del párrafo anterior;

V. Contra actos en juicio cuyos efectos sean de imposible reparación, entendiéndose por ellos los que afecten materialmente derechos sustantivos tutelados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;

VI. Contra actos dentro o fuera de juicio que afecten a personas extrañas;

VII. Contra las omisiones del Ministerio Público en la investigación de los delitos, así como las resoluciones de reserva, no ejercicio, desistimiento de la acción penal, o por suspensión de procedimiento cuando no esté satisfecha la reparación del daño;

VIII. Contra actos de autoridad que determinen inhibir o declinar la competencia o el conocimiento de un asunto, y

IX. Contra normas generales, actos u omisiones de la Comisión Federal de Competencia Económica y del Instituto Federal de Telecomunicaciones.

Tratándose de resoluciones dictadas por dichos órganos emanadas de un procedimiento seguido en forma de juicio sólo podrá impugnarse la que ponga fin al mismo por violaciones cometidas en la resolución o durante el procedimiento; las normas generales aplicadas durante el procedimiento sólo podrán reclamarse en el amparo promovido contra la resolución referida. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 117).

Iriarte recalca, que en materia fiscal los casos más frecuentes son:

- 1) Amparo contra leyes fiscales.
- 2) Violación al derecho de petición.

- 3) Contra actos en el juicio que se promueve ante tribunales contencioso administrativos que tengan una ejecución que sea de imposible reparación sobre las personas o cosas.

5.28. Plazo para presentar el juicio de amparo indirecto

El artículo 17 de la Ley de amparo, menciona que el término para promover el amparo es de 15 días, salvo:

- I. Cuando se reclame una norma general autoaplicativa, o el procedimiento de extradición, en que será de treinta días;
- II. Cuando se reclame la sentencia definitiva condenatoria en un proceso penal, que imponga pena de prisión, podrá interponerse en un plazo de hasta ocho años;
- III. Cuando el amparo se promueva contra actos que tengan o puedan tener por efecto privar total o parcialmente, en forma temporal o definitiva, de la propiedad, posesión o disfrute de sus derechos agrarios a los núcleos de población ejidal o comunal, en que será de siete años, contados a partir de que, de manera indubitable, la autoridad responsable notifique el acto a los grupos agrarios mencionados;

- IV.** Cuando el acto reclamado implique peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal fuera de procedimiento, incomunicación, deportación o expulsión, proscripción o destierro, desaparición forzada de personas o alguno de los prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la incorporación forzosa al Ejército, Armada o Fuerza Aérea nacionales, en que podrá presentarse en cualquier tiempo. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 17).

Para Iriarte (2017) resulta importante destacar que en materia fiscal, cuando se trata de leyes heteroaplicativas, el sujeto pasivo de la relación jurídica impositiva puede tener dos momentos para interponer el amparo:

- a) “Esperar a que los representantes de la Hacienda pública le apliquen las leyes, mediante determinación, mandamiento de ejecución o requerimiento de cumplimiento de obligaciones vinculado al impuesto o a la norma jurídica que se va a tildar de inconstitucional”.
- b) “El contribuyente se autoaplica la ley, por ejemplo: presentando la declaración de pago, vinculada al ordenamiento jurídico que se

considera inconstitucional y a partir de ese momento empieza a configurarse el término de 15 días para presentar la demanda de amparo ante el juez de distrito. Aquí hay que estar alerta, dado que un tercero puede aplicar al gobernado la disposición jurídica que se estima inconstitucional, como sería una retención de impuestos, pues con esa situación le aplicaron la ley al sujeto pasivo de la contribución y, por tanto, empieza a correr el periodo de 15 días para formular la demanda de amparo”.

5.29. Requisitos

La ley de amparo en su artículo 108, menciona que deberá presentarse por escrito o por medios electrónicos en los casos que la ley lo autorice, en la que se expresará:

- I. El nombre y domicilio del quejoso y del que promueve en su nombre, quien deberá acreditar su representación;
- II. El nombre y domicilio del tercero interesado, y si no los conoce, manifestarlo así bajo protesta de decir verdad;
- III. La autoridad o autoridades responsables. En caso de que se impugnen normas generales, el quejoso deberá señalar a los titulares de los órganos de Estado a los que la ley encomiende su promulgación. En el caso de las autoridades que hubieren intervenido en el refrendo del decreto promulgatorio de la ley o en su publicación, el quejoso deberá señalarlas

con el carácter de autoridades responsables, únicamente cuando impugne sus actos por vicios propios;

IV. La norma general, acto u omisión que de cada autoridad se reclame;

V. Bajo protesta de decir verdad, los hechos o abstenciones que constituyan los antecedentes del acto reclamado o que sirvan de fundamento a los conceptos de violación;

VI. Los preceptos que, conforme al artículo 1o de esta Ley, contengan los derechos humanos y las garantías cuya violación se reclame;

VII. Si el amparo se promueve con fundamento en la fracción II del artículo 1o de esta Ley, deberá precisarse la facultad reservada a los estados u otorgada al Distrito Federal que haya sido invadida por la autoridad federal; si el amparo se promueve con apoyo en la fracción III de dicho artículo, se señalará el precepto de la Constitución General de la República que contenga la facultad de la autoridad federal que haya sido vulnerada o restringida; y

VIII. Los conceptos de violación. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 108).

5.30. Autoridad competente

El artículo 35 de la Ley de Amparo menciona que los juzgados de distrito y los tribunales unitarios de circuito son competentes para conocer del juicio de amparo indirecto. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018).

También lo serán las autoridades del orden común cuando actúen en auxilio de los órganos jurisdiccionales de amparo.

Según Iriarte (2007) “en los casos de la competencia de los jueces de distrito, la suspensión del acto reclamado se decretará de oficio o a petición de parte agraviada”.

5.31. Improcedencia

Para Carranco (2015), la improcedencia de un proceso consiste en la inviabilidad de que el tribunal analice y resuelva el litigio que se le plantea y en palabras de Romeo León, corresponde a la inexistencia de la relación procesal”, debido a la falta de actualización de alguno de sus elementos, pues si no concurren estos, el derecho de acción procesal simplemente no puede configurarse.

Dichos elementos son los siguientes, según Chiovenda:

- a) Sujetos. Los sujetos del proceso son dos: activo y pasivo. Al primero le corresponde el poder de obrar ante el órgano jurisdiccional exigiendo el desempeño de su función; el segundo, es aquel frente al cual corresponde dicho poder.
- b) Causa. Según Carnelutti, jurista italiano, la causa consiste en “un estado de hecho y de derecho que es la razón por la cual corresponde

una acción”. Por lo general se divide en dos elementos: una relación jurídica entre sus sujetos que establece a favor del activo una determinada posición frente a su contraparte, en la cual se traduce un interés del cual afirma que el ordenamiento protege a su favor.

- c) Objeto. Este elemento consiste en el efecto al que tiende la actividad jurisdiccional que se provoca, pues dicho objeto es la actuación de la ley.

Por lo tanto, la inexistencia de la acción por la ausencia de alguno de sus elementos impide desarrollar el proceso y, por supuesto, que este culmine con “la dicción del derecho sobre la cuestión de fondo”; el proceso

Es así que el artículo 61 de la ley de amparo, fracciones I a XXIII, mencionan las siguientes causales de improcedencia del juicio de amparo indirecto:

I. Contra adiciones o reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

II. Contra actos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación;

III. Contra actos del Consejo de la Judicatura Federal;

IV. Contra resoluciones dictadas por el Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación;

V. Contra actos del Congreso de la Unión, su Comisión Permanente o cualquiera de sus cámaras en procedimiento de colaboración con

los otros poderes que objeten o no ratifiquen nombramientos o designaciones para ocupar cargos, empleos o comisiones en entidades o dependencias de la Administración Pública Federal, centralizada o descentralizada, órganos dotados de autonomía constitucional u órganos jurisdiccionales de cualquier naturaleza;

VI. Contra resoluciones de los tribunales colegiados de circuito;

VII. Contra las resoluciones o declaraciones del Congreso Federal o de las Cámaras que lo constituyen, de las Legislaturas de los Estados o de sus respectivas Comisiones o Diputaciones Permanentes, en declaración de procedencia y en juicio político, así como en elección, suspensión o remoción de funcionarios en los casos en que las Constituciones correspondientes les confieran la facultad de resolver soberana o discrecionalmente;

VIII. Contra normas generales respecto de las cuales la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya emitido una declaratoria general de inconstitucionalidad en términos de lo dispuesto por el Capítulo VI del Título Cuarto de esta Ley, o en términos de lo dispuesto por la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

IX. Contra resoluciones dictadas en los juicios de amparo o en ejecución de las mismas;

X. Contra normas generales o actos que sean materia de otro juicio de amparo pendiente de resolución promovido por el mismo quejoso, contra las mismas autoridades y por el propio acto reclamado, aunque las violaciones constitucionales sean diversas, salvo que se trate de normas generales impugnadas con motivo de actos de aplicación distintos. En este último caso, solamente se actualizará esta causal cuando se dicte sentencia firme en alguno de los juicios en la que se analice la constitucionalidad de las normas generales; si se declara la constitucionalidad de la norma general, esta causal no se actualiza respecto de los actos de aplicación, si fueron impugnados por vicios propios;

XI. Contra normas generales o actos que hayan sido materia de una ejecutoria en otro juicio de amparo, en los términos de la fracción anterior;

XII. Contra actos que no afecten los intereses jurídicos o legítimos del quejoso, en los términos establecidos en la fracción I del artículo 5o de la presente Ley, y contra normas generales que requieran de un acto de aplicación posterior al inicio de su vigencia;

XIII. Contra actos consentidos expresamente o por manifestaciones de voluntad que entrañen ese consentimiento;

XIV. Contra normas generales o actos consentidos tácitamente, entendiéndose por tales aquéllos contra los que no se promueva el juicio de amparo dentro de los plazos previstos.

No se entenderá consentida una norma general, a pesar de que siendo impugnable en amparo desde el momento de la iniciación de su vigencia no se haya reclamado, sino sólo en el caso de que tampoco se haya promovido amparo contra el primer acto de su aplicación en perjuicio del quejoso.

Cuando contra el primer acto de aplicación proceda algún recurso o medio de defensa legal por virtud del cual pueda ser modificado, revocado o nulificado, será optativo para el interesado hacerlo valer o impugnar desde luego la norma general en juicio de amparo. En el primer caso, sólo se entenderá consentida la norma general si no se promueve contra ella el amparo dentro del plazo legal contado a partir del día siguiente de aquél al en que surta sus efectos la notificación de la resolución recaída al recurso o medio de defensa, si no existieran medios de defensa ordinarios en contra de dicha

resolución, o de la última resolución recaída al medio de defensa ordinario previsto en ley contra la resolución del recurso, aún cuando para fundarlo se hayan aducido exclusivamente motivos de ilegalidad.

Si en contra de dicha resolución procede amparo directo, deberá estarse a lo dispuesto en el capítulo respectivo a ese procedimiento;

XV. Contra las resoluciones o declaraciones de las autoridades competentes en materia electoral;

XVI. Contra actos consumados de modo irreparable;

XVII. Contra actos emanados de un procedimiento judicial o de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio, cuando por virtud del cambio de situación jurídica en el mismo deban considerarse consumadas irreparablemente las violaciones reclamadas en el procedimiento respectivo, por no poder decidirse en tal procedimiento sin afectar la nueva situación jurídica.

Cuando en amparo indirecto se reclamen violaciones a los artículos 19 ó 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, solamente la sentencia de primera instancia hará que se consideren

irreparablemente consumadas las violaciones para los efectos de la improcedencia prevista en este precepto. La autoridad judicial que conozca del proceso penal, suspenderá en estos casos el procedimiento en lo que corresponda al quejoso, una vez concluida la etapa intermedia y hasta que sea notificada de la resolución que recaiga en el juicio de amparo pendiente;

XVIII. Contra las resoluciones de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de las cuales conceda la ley ordinaria algún recurso o medio de defensa, dentro del procedimiento, por virtud del cual puedan ser modificadas, revocadas o nulificadas.

Se exceptúa de lo anterior:

a) Cuando sean actos que importen peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal fuera de procedimiento, incomunicación, deportación o expulsión, proscripción o destierro, extradición, desaparición forzada de personas o alguno de los prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la incorporación forzosa al Ejército, Armada o Fuerza Aérea nacionales;

b) Cuando el acto reclamado consista en órdenes de aprehensión o reaprehensión, autos que establezcan providencias precautorias o impongan medidas cautelares restrictivas de la libertad, resolución que niegue la libertad bajo caución o que establezca los requisitos para su disfrute, resolución que decida sobre el incidente de desvanecimiento de datos, orden de arresto o cualquier otro que afecte la libertad personal del quejoso, siempre que no se trate de sentencia definitiva en el proceso penal;

c) Cuando se trate de persona extraña al procedimiento.

d) Cuando se trate del auto de vinculación a proceso.

Cuando la procedencia del recurso o medio de defensa se sujete a interpretación adicional o su fundamento legal sea insuficiente para determinarla, el quejoso quedará en libertad de interponer dicho recurso o acudir al juicio de amparo;

XIX. Cuando se esté tramitando ante los tribunales ordinarios algún recurso o medio de defensa legal propuesto por el quejoso que pueda tener por efecto modificar, revocar o nulificar el acto reclamado;

XX. Contra actos de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, que deban ser revisados de oficio, conforme a las leyes que los rijan, o proceda contra ellos algún juicio, recurso o medio de defensa legal por virtud del cual puedan ser modificados, revocados o nulificados, siempre que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos de oficio o mediante la interposición del juicio, recurso o medio de defensa legal que haga valer el quejoso, con los mismos alcances que los que prevé esta Ley y sin exigir mayores requisitos que los que la misma consigna para conceder la suspensión definitiva, ni plazo mayor que el que establece para el otorgamiento de la suspensión provisional, independientemente de que el acto en sí mismo considerado sea o no susceptible de ser suspendido de acuerdo con esta Ley.

No existe obligación de agotar tales recursos o medios de defensa, si el acto reclamado carece de fundamentación, cuando sólo se aleguen violaciones directas a la Constitución o cuando el recurso o medio de defensa se encuentre previsto en un reglamento sin que la ley aplicable contemple su existencia.

Si en el informe justificado la autoridad responsable señala la fundamentación y motivación del acto reclamado, operará la

excepción al principio de definitividad contenida en el párrafo anterior;

XXI. Cuando hayan cesado los efectos del acto reclamado;

XXII. Cuando subsista el acto reclamado pero no pueda surtir efecto legal o material alguno por haber dejado de existir el objeto o la materia del mismo; y

XXIII. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o de esta Ley. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 61).

5.32. Sobreseimiento

Fausto (2009) menciona que el manual del Juicio de Amparo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, define el sobreseimiento como: “un acto procesal que pone fin al juicio sin resolver la controversia de fondo, es decir, sin determinar si el acto reclamado es o no contrario a la Constitución”.

Los casos de sobreseimiento previstos en el artículo 63 de la Ley de Amparo, son los siguientes:

- I. El quejoso desista de la demanda o no la ratifique en los casos en que la ley establezca requerimiento. En caso de desistimiento se notificará personalmente al quejoso para que ratifique su escrito en un plazo de tres días, apercibido que de no hacerlo, se le tendrá por no desistido y se continuará el juicio.

No obstante, cuando se reclamen actos que tengan o puedan tener como consecuencia privar de la propiedad o de la posesión y disfrute de sus tierras, aguas, pastos y montes a los ejidos o núcleos de población que de hecho o por derecho guarden el estado comunal, no procede el desistimiento del juicio o de los recursos, o el consentimiento expreso de los propios actos, salvo que lo acuerde expresamente la Asamblea General, pero uno y otro sí podrán decretarse en su beneficio;

- II. El quejoso no acredite sin causa razonable a juicio del órgano jurisdiccional de amparo haber entregado los edictos para su publicación en términos del artículo 27 de esta Ley una vez que se compruebe que se hizo el requerimiento al órgano que los decretó;
- III. El quejoso muera durante el juicio, si el acto reclamado sólo afecta a su persona;

- IV. De las constancias de autos apareciere claramente demostrado que no existe el acto reclamado, o cuando no se probare su existencia en la audiencia constitucional; y

- V. Durante el juicio se advierta o sobrevenga alguna de las causales de improcedencia a que se refiere el capítulo anterior. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 63).

5.33. Resolución del Juicio de Amparo indirecto

Ferrer (2017) quien cita a Miguel Ángel Aguilar López, el cual refiere que: “las sentencias en el juicio de amparo constituyen la resolución dictada en el proceso, con la cual se dirime la controversia de fondo en cuanto a si la autoridad responsable violentó algún derecho o garantía del quejoso o se encontró apegada a derecho, aun cuando se haya determinado el sobreseimiento bajo una concepción formal, siendo la respuesta sintética a las pretensiones deducidas, y materialmente las aplicaciones de derecho para construir la solución real de un conflicto de interpartes”.

De tal forma que con la sentencia se busca resolver el asunto a través de restituir al quejoso en el pleno goce de sus garantías que le fueron vulneradas y en cuyo cuerpo se funde y motive la solución a la problemática planteada, Ferrer (2017).

Lo anterior sustentado en el artículo 73 de la Ley de Amparo, mismo que a la letra reza lo siguiente:

Artículo 73. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

El Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como los Tribunales Colegiados de Circuito, tratándose de resoluciones sobre la constitucionalidad o convencionalidad de una norma general y amparos colectivos, deberán hacer públicos los proyectos de sentencias que serán discutidos en las sesiones correspondientes, cuando menos con tres días de anticipación a la publicación de las listas de los asuntos que se resolverán.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Consejo de la Judicatura Federal, mediante acuerdos generales, reglamentarán la publicidad que deba darse a los proyectos de sentencia a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando proceda hacer la declaratoria general de inconstitucionalidad se aplicarán las disposiciones del Título Cuarto de esta Ley.

El amparo directo, la calificación de los conceptos de violación en que se alegue la inconstitucionalidad de una norma general, se hará únicamente en la parte considerativa de la sentencia. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 73).

5.34. Juicio de Amparo directo

Para la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2016) “el amparo directo procede contra sentencias definitivas y resoluciones respecto de las cuales no se permite ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificadas o revocadas”.

5.35. Antecedentes del Juicio de Amparo en Materia Fiscal

Becerril (2015) menciona que, el amparo fiscal visto como una especie del género del juicio de amparo, se ubica dentro de las relaciones jurídico- procesales que se establecen entre el ente público y los ciudadanos.

También asegura que en la primera mitad del siglo XIX es posible encontrar una serie de textos constitucionales con un apartado específico dedicado a las contribuciones, sin embargo, no fue posible encontrar un medio procesal específico para la defensa de los contribuyentes, sino hasta la promulgación del Acta Constitutiva, en 1857, de manera expresa artículo 15 en el cual los tribunales federales fueron facultados para amparar.

Tena (2008) asegura que versa sobre la constitucionalidad de las leyes impositivas con base en una interpretación garantista del artículo 31, fracción IV de la CPEUM de 1917, misma que estableció como una obligación el “contribuir

para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Becerril (2015), señala que los amparos que atienden a la constitucionalidad de las leyes tributarias conforme al artículo 31 fracción IV constitucional, y no a los amparos contra actos derivados de la autoridad investida con la potestad tributaria del Estado.

Para Alfaro (2005) la historia del amparo en materia administrativa puede ser dividida en cuatro periodos:

- 1) “Desde el establecimiento definitivo del procedimiento de amparo a 1919, en el cual se puede hablar de un primer periodo “judicial” que abarca desde la creación de la institución hasta la publicación de la Ley de Amparo de 1919. Por lo que es esa fase todos los actos administrativos eran juzgados por los Tribunales del Poder Judicial Federal”.

Sin embargo, ciertos actos que no podían ser atacados ante dichos tribunales eran impugnados por medio del amparo.

Por lo que Alfaro (2005) al respecto hace una interpretación de los artículos 14 y 97, párrafo primero de la Constitución de 1857 a través de las cuales surgieron tres tesis importantes:

- a) “La de Ignacio Luis Vallarta, quien admitía la posibilidad de instruir mediante el procedimiento ordinario los litigios

ocasionados por actos administrativos que violaban leyes federales”.

- b) “Emilio Rabasa y Gabino Fraga, posteriormente, excluían la posibilidad de que el artículo 97 permitiera la instancia contencioso administrativa”.

Es así, que los autores se limitaban a afirmar que el amparo reemplazaba ventajosamente el contencioso administrativo.

- 2) “La segunda etapa inició con la Ley de Amparo del 18 de octubre de 1819 que creó el recurso de “*suplica*” en favor de las autoridades administrativas, para impugnar ante la Suprema Corte de las decisiones de los tribunales federales que fueren desfavorables a la administración y durante dicho periodo se creó la Sala Administrativa de la Corte Suprema”.

En esa misma época Alfaro (2005) comenta que, también fue creado el Tribunal Fiscal Federal por la Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1937 como un Tribunal administrativo independiente de toda autoridad administrativa.

Por lo que, Alfaro (2005) menciona que: “a partir de ese año, los litigios administrativos fueron divididos entre aquellos susceptibles de ser impugnados ante los jueces de distrito y aquellos que podían ser combatidos directamente ante el TFF, cuyas sentencias definitivas podían ser atacadas por la vía del amparo; aunque en ambos casos se debía utilizar el procedimiento del amparo indirecto dado que las sentencias del TFF eran consideradas como actos formalmente administrativos”.

De esa época se pueden distinguir las dos tareas del amparo administrativo: en la primera sustituía al contencioso administrativo y la otra era de carácter meramente judicial que servía para combatir las decisiones de los Tribunales Administrativos (Alfaro, 2005).

- 3) “El tercer periodo del amparo administrativo, está marcado por la reforma al texto del artículo 104-1 de la Constitución (y del artículo 114 de la Ley de Amparo), cuyo objetivo era el de establecer una separación entre los dos sectores del amparo administrativo a fin de instrumentar dos procedimientos”:

En palabras de Alfaro (2005): “por una parte, se mantuvo el amparo indirecto (o de dos instancias) para combatir los actos administrativos que no podían ser combatidos directamente ante los tribunales administrativos” y “Por otra parte, se estableció el amparo directo (o de una sola instancia) para combatir ante los tribunales federales las sentencias y resoluciones de carácter definitivo emitidos por los tribunales administrativos”.

5.36. Aspectos legales y causas para interponer el Juicio de amparo directo

García López (2000), menciona que “el amparo directo que se promueve ante el Tribunal Colegiado de Circuito a través de la autoridad fiscal que emitió el acto, y que procede en contra de las sentencias definitivas que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación”.

Según lo previsto en el artículo 170 de la Ley de amparo dicho juicio procede contra:

I. Contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictadas por tribunales judiciales, administrativos, agrarios o del trabajo, ya sea que la violación se cometa en ellos, o que cometida durante el procedimiento, afecte las defensas del quejoso trascendiendo al resultado del fallo.

Se entenderá por sentencias definitivas o laudos, los que decidan el juicio en lo principal; por resoluciones que pongan fin al juicio, las que sin decidirlo en lo principal lo den por concluido. En materia penal, las sentencias condenatorias, absolutorias y de sobreseimiento, podrán ser impugnadas por la víctima u ofendido del delito.

Para la procedencia del juicio deberán agotarse previamente los recursos ordinarios que se establezcan en la ley de la materia, por virtud de los cuales aquellas sentencias definitivas o laudos y resoluciones puedan ser modificados o revocados, salvo el caso en que la ley permita la renuncia de los recursos.

Cuando dentro del juicio surjan cuestiones sobre constitucionalidad de normas generales que sean de reparación posible por no afectar derechos sustantivos ni constituir violaciones procesales relevantes, sólo podrán hacerse valer en el amparo directo que proceda contra la resolución definitiva.

Para efectos de esta Ley, el juicio se inicia con la presentación de la demanda. En materia penal el proceso comienza con la audiencia inicial ante el Juez de control;

II. Contra sentencias definitivas y resoluciones que pongan fin al juicio dictadas por tribunales de lo contencioso administrativo cuando éstas sean favorables al quejoso, para el único efecto de hacer valer conceptos de violación en contra de las normas generales aplicadas.

En estos casos, el juicio se tramitará únicamente si la autoridad interpone y se admite el recurso de revisión en materia contencioso administrativa previsto por el artículo 104 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El tribunal colegiado de circuito resolverá primero lo relativo al recurso de revisión contencioso administrativa, y únicamente en el caso de que éste sea considerado procedente y fundado, se avocará al estudio de las cuestiones de constitucionalidad planteadas en el juicio de amparo. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 170).

Para Iriarte (2007), procede en materia fiscal, contra las sentencias definitivas y resoluciones que pongan fin al juicio, dictadas por los tribunales siguientes:

- 1) Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
- 2) Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.
- 3) Tribunales de lo Contencioso Administrativo de los estados.
- 4) Excepcionalmente el Tribunal Superior de Justicia caso de Chihuahua cuando conocen del Contencioso Administrativo).

Iriarte (2007) argumenta que “el juicio de amparo directo sólo será procedente cuando las sentencias sean contrarias a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a sus principios generales de derecho, a falta de ley aplicable al caso concreto, cuando comprendan acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando comprendan acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no las comprendan todas por omisión o negación expresa”.

5.37. Plazo para presentar demanda de juicio de amparo directo

El artículo 17 de la Ley de amparo, menciona que el término para promover el amparo es de 15 días, salvo:

- I. Cuando se reclame una norma general autoaplicativa, o el procedimiento de extradición, en que será de treinta días;
- II. Cuando se reclame la sentencia definitiva condenatoria en un proceso penal, que imponga pena de prisión, podrá interponerse en un plazo de hasta ocho años;

- III. Cuando el amparo se promueva contra actos que tengan o puedan tener por efecto privar total o parcialmente, en forma temporal o definitiva, de la propiedad, posesión o disfrute de sus derechos agrarios a los núcleos de población ejidal o comunal, en que será de siete años, contados a partir de que, de manera indubitable, la autoridad responsable notifique el acto a los grupos agrarios mencionados;

- IV. Cuando el acto reclamado implique peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal fuera de procedimiento, incomunicación, deportación o expulsión, proscripción o destierro, desaparición forzada de personas o alguno de los prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la incorporación forzosa al Ejército, Armada o Fuerza Aérea nacionales, en que podrá presentarse en cualquier tiempo. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 17).

5.38. Requisitos

El artículo 175 de la Ley de amparo, menciona que la demanda además de formularse por escrito deberá expresarse lo siguiente:

I. El nombre y domicilio del quejoso y de quien promueve en su nombre;

II. El nombre y domicilio del tercero interesado;

III. La autoridad responsable;

IV. El acto reclamado.

Cuando se impugne la sentencia definitiva, laudo o resolución que haya puesto fin al juicio por estimarse inconstitucional la norma general aplicada, ello será materia únicamente del capítulo de conceptos de violación de la demanda, sin señalar como acto reclamado la norma general, debiéndose llevar a cabo la calificación de éstos en la parte considerativa de la sentencia;

V. La fecha en que se haya notificado el acto reclamado al quejoso o aquella en que hubiese tenido conocimiento del mismo;

VI. Los preceptos que, conforme a la fracción I del artículo 1o de esta Ley, contengan los derechos humanos cuya violación se reclame; y

VII. Los conceptos de violación. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 17).

5.39. Autoridad Competente

En términos de lo establecido en los artículos 107 fracción V y VI de nuestra Carta Magna, y 34 de la Ley de Amparo, “es competente para conocer del juicio de amparo los tribunales colegiados de circuito, así como la Suprema Corte de Justicia de la Nación”.

El artículo 107 fracción V de nuestra Constitución Política dice lo siguiente:

Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

- V.** El amparo contra sentencias definitivas, laudos o resoluciones que pongan fin al juicio se promoverá ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente de conformidad con la ley, en los casos siguientes:
 - a)** En materia penal, contra resoluciones definitivas dictadas por tribunales judiciales, sean éstos federales, del orden común o militares.

- b)** En materia administrativa, cuando se reclamen por particulares sentencias definitivas y resoluciones que ponen fin al juicio dictadas por tribunales administrativos o judiciales, no reparables por algún recurso, juicio o medio ordinario de defensa legal;
- c)** En materia civil, cuando se reclamen sentencias definitivas dictadas en juicios del orden federal o en juicios mercantiles, sea federal o local la autoridad que dicte el fallo, o en juicios del orden común.

En los juicios civiles del orden federal las sentencias podrán ser reclamadas en amparo por cualquiera de las partes, incluso por la Federación, en defensa de sus intereses patrimoniales, y

- d)** En materia laboral, cuando se reclamen resoluciones o sentencias definitivas que pongan fin al juicio dictadas por los tribunales laborales locales o federales o laudos del Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje de los Trabajadores al Servicio del Estado y sus homólogos en las entidades federativas;

La Suprema Corte de Justicia, de oficio o a petición fundada del correspondiente Tribunal Colegiado de Circuito, del Fiscal General de la República, en los asuntos en que el Ministerio Público de la Federación sea parte, o del Ejecutivo Federal, por conducto del

Consejero Jurídico del Gobierno, podrá conocer de los amparos directos que por su interés y trascendencia así lo ameriten.

- VI.** En los casos a que se refiere la fracción anterior, la ley reglamentaria señalará el procedimiento y los términos a que deberán someterse los Tribunales Colegiados de Circuito y, en su caso, la Suprema Corte de Justicia de la Nación para dictar sus resoluciones. (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 107 fracción V).

En esa misma tesitura, el artículo 34 de la Ley de Amparo reglamentaria a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos menciona lo siguiente:

Artículo 34. Los tribunales colegiados de circuito son competentes para conocer del juicio de amparo directo.

La competencia de los tribunales se fija de acuerdo con la residencia de la autoridad que haya dictado el acto reclamado y, en su caso, atendiendo a la especialización por materia.

En materia agraria y en los juicios en contra de tribunales federales de lo contencioso administrativo, es competente el tribunal colegiado de circuito que tenga jurisdicción en donde el acto reclamado deba tener ejecución, trate de ejecutarse, se esté

ejecutando o se haya ejecutado; si el acto reclamado puede tener ejecución en más de un circuito o ha comenzado a ejecutarse en uno de ellos y sigue ejecutándose en otro, es competente el tribunal colegiado de circuito que primero hubiere recibido la demanda; en su defecto, aquél que dicte acuerdo sobre la misma. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 107 fracción V).

5.41. Improcedencia

Artículo 61. El juicio de amparo es improcedente:

- I. Contra adiciones o reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;
- II. Contra actos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación;
- III. Contra actos del Consejo de la Judicatura Federal;
- IV. Contra resoluciones dictadas por el Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación;
- V. Contra actos del Congreso de la Unión, su Comisión Permanente o cualquiera de sus cámaras en procedimiento de colaboración con

los otros poderes que objeten o no ratifiquen nombramientos o designaciones para ocupar cargos, empleos o comisiones en entidades o dependencias de la Administración Pública Federal, centralizada o descentralizada, órganos dotados de autonomía constitucional u órganos jurisdiccionales de cualquier naturaleza;

VI. Contra resoluciones de los tribunales colegiados de circuito;

VII. Contra las resoluciones o declaraciones del Congreso Federal o de las Cámaras que lo constituyen, de las Legislaturas de los Estados o de sus respectivas Comisiones o Diputaciones Permanentes, en declaración de procedencia y en juicio político, así como en elección, suspensión o remoción de funcionarios en los casos en que las Constituciones correspondientes les confieran la facultad de resolver soberana o discrecionalmente;

VIII. Contra normas generales respecto de las cuales la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya emitido una declaratoria general de inconstitucionalidad en términos de lo dispuesto por el Capítulo VI del Título Cuarto de esta Ley, o en términos de lo dispuesto por la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

IX. Contra resoluciones dictadas en los juicios de amparo o en ejecución de las mismas;

X. Contra normas generales o actos que sean materia de otro juicio de amparo pendiente de resolución promovido por el mismo quejoso, contra las mismas autoridades y por el propio acto reclamado, aunque las violaciones constitucionales sean diversas, salvo que se trate de normas generales impugnadas con motivo de actos de aplicación distintos. En este último caso, solamente se actualizará esta causal cuando se dicte sentencia firme en alguno de los juicios en la que se analice la constitucionalidad de las normas generales; si se declara la constitucionalidad de la norma general, esta causal no se actualiza respecto de los actos de aplicación, si fueron impugnados por vicios propios;

XI. Contra normas generales o actos que hayan sido materia de una ejecutoria en otro juicio de amparo, en los términos de la fracción anterior;

XII. Contra actos que no afecten los intereses jurídicos o legítimos del quejoso, en los términos establecidos en la fracción I del artículo 5o de la presente Ley, y contra normas generales que requieran de un acto de aplicación posterior al inicio de su vigencia;

XIII. Contra actos consentidos expresamente o por manifestaciones de voluntad que entrañen ese consentimiento;

XIV. Contra normas generales o actos consentidos tácitamente, entendiéndose por tales aquéllos contra los que no se promueva el juicio de amparo dentro de los plazos previstos.

No se entenderá consentida una norma general, a pesar de que siendo impugnable en amparo desde el momento de la iniciación de su vigencia no se haya reclamado, sino sólo en el caso de que tampoco se haya promovido amparo contra el primer acto de su aplicación en perjuicio del quejoso.

Cuando contra el primer acto de aplicación proceda algún recurso o medio de defensa legal por virtud del cual pueda ser modificado, revocado o nulificado, será optativo para el interesado hacerlo valer o impugnar desde luego la norma general en juicio de amparo. En el primer caso, sólo se entenderá consentida la norma general si no se promueve contra ella el amparo dentro del plazo legal contado a partir del día siguiente de aquél al en que surta sus efectos la notificación de la resolución recaída al recurso o medio de defensa, si no existieran medios de defensa ordinarios en contra de dicha

resolución, o de la última resolución recaída al medio de defensa ordinario previsto en ley contra la resolución del recurso, aún cuando para fundarlo se hayan aducido exclusivamente motivos de ilegalidad.

Si en contra de dicha resolución procede amparo directo, deberá estarse a lo dispuesto en el capítulo respectivo a ese procedimiento;

XV. Contra las resoluciones o declaraciones de las autoridades competentes en materia electoral;

XVI. Contra actos consumados de modo irreparable;

XVII. Contra actos emanados de un procedimiento judicial o de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio, cuando por virtud del cambio de situación jurídica en el mismo deban considerarse consumadas irreparablemente las violaciones reclamadas en el procedimiento respectivo, por no poder decidirse en tal procedimiento sin afectar la nueva situación jurídica.

Cuando en amparo indirecto se reclamen violaciones a los artículos 19 ó 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, solamente la sentencia de primera instancia hará que se consideren irreparablemente consumadas las violaciones para los efectos de la

improcedencia prevista en este precepto. La autoridad judicial que conozca del proceso penal, suspenderá en estos casos el procedimiento en lo que corresponda al quejoso, una vez concluida la etapa intermedia y hasta que sea notificada de la resolución que recaiga en el juicio de amparo pendiente;

XVIII. Contra las resoluciones de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de las cuales conceda la ley ordinaria algún recurso o medio de defensa, dentro del procedimiento, por virtud del cual puedan ser modificadas, revocadas o nulificadas.

Se exceptúa de lo anterior:

a) Cuando sean actos que importen peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal fuera de procedimiento, incomunicación, deportación o expulsión, proscripción o destierro, extradición, desaparición forzada de personas o alguno de los prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la incorporación forzosa al Ejército, Armada o Fuerza Aérea nacionales;

b) Cuando el acto reclamado consista en órdenes de aprehensión o reaprehensión, autos que establezcan providencias precautorias o

impongan medidas cautelares restrictivas de la libertad, resolución que niegue la libertad bajo caución o que establezca los requisitos para su disfrute, resolución que decida sobre el incidente de desvanecimiento de datos, orden de arresto o cualquier otro que afecte la libertad personal del quejoso, siempre que no se trate de sentencia definitiva en el proceso penal;

c) Cuando se trate de persona extraña al procedimiento.

d) Cuando se trate del auto de vinculación a proceso.

Cuando la procedencia del recurso o medio de defensa se sujete a interpretación adicional o su fundamento legal sea insuficiente para determinarla, el quejoso quedará en libertad de interponer dicho recurso o acudir al juicio de amparo;

XIX. Cuando se esté tramitando ante los tribunales ordinarios algún recurso o medio de defensa legal propuesto por el quejoso que pueda tener por efecto modificar, revocar o nulificar el acto reclamado;

XX. Contra actos de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, que deban ser revisados de oficio, conforme a las leyes que los rijan, o proceda contra ellos algún juicio,

recurso o medio de defensa legal por virtud del cual puedan ser modificados, revocados o nulificados, siempre que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos de oficio o mediante la interposición del juicio, recurso o medio de defensa legal que haga valer el quejoso, con los mismos alcances que los que prevé esta Ley y sin exigir mayores requisitos que los que la misma consigna para conceder la suspensión definitiva, ni plazo mayor que el que establece para el otorgamiento de la suspensión provisional, independientemente de que el acto en sí mismo considerado sea o no susceptible de ser suspendido de acuerdo con esta Ley.

No existe obligación de agotar tales recursos o medios de defensa, si el acto reclamado carece de fundamentación, cuando sólo se aleguen violaciones directas a la Constitución o cuando el recurso o medio de defensa se encuentre previsto en un reglamento sin que la ley aplicable contemple su existencia.

Si en el informe justificado la autoridad responsable señala la fundamentación y motivación del acto reclamado, operará la excepción al principio de definitividad contenida en el párrafo anterior;

XXI. Cuando hayan cesado los efectos del acto reclamado;

XXII. Cuando subsista el acto reclamado pero no pueda surtir efecto legal o material alguno por haber dejado de existir el objeto o la materia del mismo; y

XXIII. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o de esta Ley. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 107 fracción V).

5.42. Sobreseimiento

Artículo 63. El sobreseimiento en el juicio de amparo procede cuando:

I. El quejoso desista de la demanda o no la ratifique en los casos en que la ley establezca requerimiento. En caso de desistimiento se notificará personalmente al quejoso para que ratifique su escrito en un plazo de tres días, apercibido que de no hacerlo, se le tendrá por no desistido y se continuará el juicio.

No obstante, cuando se reclamen actos que tengan o puedan tener como consecuencia privar de la propiedad o de la posesión y disfrute de sus tierras, aguas, pastos y montes a los ejidos o núcleos de población que de hecho o por derecho guarden el estado comunal,

no procede el desistimiento del juicio o de los recursos, o el consentimiento expreso de los propios actos, salvo que lo acuerde expresamente la Asamblea General, pero uno y otro sí podrán decretarse en su beneficio;

II. El quejoso no acredite sin causa razonable a juicio del órgano jurisdiccional de amparo haber entregado los edictos para su publicación en términos del artículo 27 de esta Ley una vez que se compruebe que se hizo el requerimiento al órgano que los decretó;

III. El quejoso muera durante el juicio, si el acto reclamado sólo afecta a su persona;

IV. De las constancias de autos apareciere claramente demostrado que no existe el acto reclamado, o cuando no se probare su existencia en la audiencia constitucional; y

V. Durante el juicio se advierta o sobrevenga alguna de las causales de improcedencia a que se refiere el capítulo anterior. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 107 fracción V).

5.43. Resolución del Juicio de Amparo directo

Chávez (2011) comenta que “la sentencia debe pronunciarse dentro de los quince días siguientes en que el Presidente del Tribunal Colegiado ha turnado el toca al Magistrado relator que corresponda, por unanimidad o mayoría de votos”.

Cuando el Magistrado Relator ha formulado por escrito el proyecto de resolución relatado en forma de sentencia, ordenará se liste el asunto por lo menos tres días antes a que sea sometido a consideración del Pleno de ese órgano jurisdiccional y sea resuelto en la fecha que se indique en la lista para la sesión privada del órgano colegiado; analizado el proyecto en cuestión, será aprobado por unanimidad o por mayoría de votos (Chávez, 2011).

Posteriormente, se llevara a cabo el engrose (significa que la sentencia se pase en limpio corrigiéndose los errores, insertándose las modificaciones que se le hayan hecho y se firme por los magistrados, que serán el presidente y el relator, así como por el secretario de acuerdos, quien autoriza y da fe) (Chávez, 2011).

Lo anterior se refuerza con el artículo 73 de la Ley de Amparo que a la letra dice:

Artículo 73. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

El Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como los Tribunales Colegiados de Circuito, tratándose de

resoluciones sobre la constitucionalidad o convencionalidad de una norma general y amparos colectivos, deberán hacer públicos los proyectos de sentencias que serán discutidos en las sesiones correspondientes, cuando menos con tres días de anticipación a la publicación de las listas de los asuntos que se resolverán.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Consejo de la Judicatura Federal, mediante acuerdos generales, reglamentarán la publicidad que deba darse a los proyectos de sentencia a que se refiere el párrafo anterior

Cuando proceda hacer la declaratoria general de inconstitucionalidad se aplicarán las disposiciones del Título Cuarto de esta Ley.

En amparo directo, la calificación de los conceptos de violación en que se alegue la inconstitucionalidad de una norma general, se hará únicamente en la parte considerativa de la sentencia. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 73).

6. CAPÍTULO VI. LA JURISPRUDENCIA EN MATERIA FISCAL

En este capítulo se estudiará la Jurisprudencia, su concepto, elementos, procedimiento para establecerla, contradicción y resolución; así como la suspensión de la misma.

Jurisprudencia

Para Arrijoja (2012) una de las más importantes fuentes escritas del Derecho Fiscal es la jurisprudencia, concepto que ha correspondido a dos acepciones. La primera de ellas la identifica como “Ciencia del Derecho”. Sin embargo, es su segunda acepción la que se va analizar.

Arrijoja (2012) define a la jurisprudencia: “como la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los tribunales con motivo de la resolución de los casos que son sometidos a su jurisdicción y que, por disposición de la ley, se convierte en precedente de observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano jurisdiccional que la establece, como para los tribunales que substancian instancias anteriores”.

El autor de referencia explica los elementos de su definición de la siguiente manera:

1. Todo el tribunal, para la solución de los casos que le competen debe efectuar una previa interpretación de la ley, que va aplicar, desentrañando su contenido y precisando las consecuencias jurídicas que se derivan de las hipótesis normativas que contiene.
2. Como los casos que se someten a los órganos jurisdiccionales suelen repetirse, es factible que las interpretaciones también se repitan, inclusive en forma habitual, constante y sistemática.

3. Si reunidos esos requisitos, por ley se dispone de los criterios interpretativos así establecidos se apliquen de manera uniforme para la solución de los casos similares que en el futuro lleguen a presentarse, se crea jurisprudencia, en el sentido que a nosotros nos interesa.

4. Una vez creada la jurisprudencia, también por disposición de la ley, obliga como criterio interpretativo de la ley para casos comunes, tanto al órgano jurisdiccional que la sentó como los tribunales que le sean jerárquicamente inferiores y a los que les corresponda la substanciación de las instancias previas.

Es así que, Arrijoja (2012) menciona un ejemplo que si en el Derecho Procesal Tributario: “la primera instancia de una controversia hacendaria se tramita ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa; en tanto que la segunda se desahoga, según el monto o la importancia y trascendencia del asunto de que se trate, ante un Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa o ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pues bien, la jurisprudencia sentada por este último tribunal es de observancia obligatoria para los dos primeros”.

Para Arrijoja (2012) la jurisprudencia no sólo es una fuente formal del Derecho Fiscal, sino que es de gran importancia, pues las controversias que son consecuencia de la relación jurídico- tributaria necesitan criterios claros, que otorguen a la autoridad como a los contribuyentes bases sólidas, que les permitan delimitar sus esferas legales.

Por lo que de acuerdo con lo prevenido en el artículo 94 constitucional: “La ley fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los Tribunales del Poder Judicial de la Federación sobre interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos federales o locales, y tratados internacionales celebrados por el Estado mexicano, así como los requisitos para su interrupción y modificación.”

6.1. Procedimiento para establecerla

Artículo 215 de la Ley de Amparo menciona que: “la jurisprudencia se establece por reiteración de criterios, por contradicción de tesis y por sustitución”.

Arrijoja (2012) resalta que: “en el caso específico de la materia tributaria, tres son los tribunales del fuero federal a los que la ley expresamente autoriza para fijar jurisprudencia: la Suprema Corte de Justicia, los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Es así como a través de la actuación de estos órganos jurisdiccionales se puede disponer de un interesante acervo de precedentes judiciales de observancia obligatoria que sirve de guía para la solución de determinados problemas”.

Enseguida se explica cómo se establece la jurisprudencia emanada de cada uno de los tribunales líneas arriba mencionados.

1. Jurisprudencia de la *Suprema Corte de Justicia de la Nación*. De acuerdo con las reformas constitucionales que entraron en vigor el día 1º de enero de 1995, y las que comúnmente se les ha conocido

como la “Reforma Judicial”, Nuestro Máximo Tribunal se integra por dos Salas dotadas cada una de competencia diversa (la Primera Sala que conoce de las materias Penal y Civil; y la Segunda Sala que conoce de las materias Administrativa y del Trabajo); dichas Salas están compuestas por cinco Ministros cada una, más un Presidente que no forma parte de ninguna de ellas.

Arrijoa (2012) menciona que: “la Suprema Corte puede funcionar en Pleno, mediante el concurso de la totalidad de los once Ministros que lo integran, o por Salas, de acuerdo con lo dispuesto en la respectiva Ley de Amparo; que es el ordenamiento regulador de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que son los que consagran la institución del Juicio de Amparo”.

La Suprema Corte funciona en pleno y en salas, por ende establece dos tipos de jurisprudencia que son la jurisprudencia de pleno y la de las salas, es así que en materia fiscal hay jurisprudencia del Pleno y de la Segunda Sala, misma que conoce de las materias Laboral y Administrativa y es a la que le compete la substanciación en última instancia del juicio de nulidad, cuando lo que se debate es la constitucionalidad de una norma o un reglamento de índole tributario o en dado caso cuando para resolver una controversia fiscal se tiene que llevar a cabo la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal, según Arrijoa (2012).

Arrijoa (2012) menciona que “La jurisprudencia en pleno, se forma mediante cinco ejecutorias que sustente el mismo criterio respecto de casos similares, no interrumpidamente por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por lo menos por catorce Ministros; en tanto que las ejecutorias de

la Sala Administrativa y Laboral constituyen jurisprudencia, siempre que lo resuelto por ellas se sustente en cinco ejecutorias no interrumpidas por otra en contrario y que hayan sido aprobadas por lo menos por cuatro ministros.

Consecuentemente, los requisitos, que deben reunirse para la configuración de la jurisprudencia de nuestro máximo tribunal son los siguientes”:

- a. “El dictado de cinco ejecutorias sobre asuntos similares, resueltas en el mismo sentido. (Al respecto, es de hacerse notar que las sentencias de la Suprema Corte de Justicia reciben el nombre de ejecutorias, en virtud de que se trata de resoluciones que ya no admiten apelación, y que, por consiguiente, son susceptibles de ejecución inmediata, a diferencia de las sentencias de los demás tribunales federales o locales –salvo las de los Tribunales Colegiados de Circuito, que se verán a continuación– que admiten siempre apelación ante el superior, y las que exclusivamente “causan ejecutoria”, cuando no son impugnadas dentro de los plazos que la ley marca”.)
- b. “Las cinco ejecutorias deben ser consecutivos, ya que si se ven interrumpidas por los menos por una en la que se sustente un criterio contradictorio, la jurisprudencia no se consuma”.
- c. “Finalmente, debe contarse como un consenso favorable de cuando menos catorce Ministros, si se trata del Pleno, o de cuatro, si se trata de la Sala Administrativa”.

A su vez Arrijoja (2012) señala que “Conforme a lo señalado por el artículo 192 de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (comúnmente conocida como Ley de Amparo), la jurisprudencia establecida por el Pleno y por las Salas de la Suprema Corte es obligatoria para las mismas salas y para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, Juzgados de Distrito; Tribunales Militares y Judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y Tribunales Administrativos y del Trabajo, locales o federales”.

Por lo que la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es de observancia obligatoria para todos los órganos judiciales que conozcan de la materia fiscal: Pleno y Sala Administrativa y Laboral de la Corte, Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, Juzgados de Distrito y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el que reviste el carácter de Tribunal Administrativo, Arrijoja (2012).

Según, Arrijoja (2012) aun cuando el objetivo de la jurisprudencia es del establecer criterios firmes, en lo que corresponde a la interpretación de las normas, resulta ilógico considerarla como eterna dado que los constantes cambios repercuten sobre la realidad social y en cualquier momento pueden hacer que los juzgadores cambien las tesis ya establecidas como consecuencia de la búsqueda de la justicia.

Es decir, en las palabras del citador autor: “basta con que se presente una tesis contradictoria para que desaparezca tanto la jurisprudencia del Pleno como la de las Salas. Si posteriormente la tesis contraria se ve reforzada por cuatro ejecutorias más que reúnan los respectivos consensos mayoritarios, se habrá generado nueva jurisprudencia sobre el asunto de que se trate”.

No obstante, como la interrupción de la jurisprudencia puede prestarse a la creación de estados de incertidumbre jurídica, Arrijoja (2012) comenta que el artículo 195 de la ley en cita estatuye: “Cuando las Salas de la Suprema Corte de Justicia sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo materia de su competencia, cualquiera de esas salas, el Procurador General de la República (Fiscal General de la República) o las partes que intervinieron en los juicios en que tales tesis hubieran sido sustentadas, podrán denunciar la contradicción ante la misma Suprema Corte de Justicia, la que decidirá funcionando en pleno, qué tesis debe observarse..”

Por lo que esta última decisión da origen a lo que se conoce como “jurisprudencia definida”.

Por lo que Arrijoja (2012), al analizar una tesis jurisprudencial relacionada con temas fiscales, emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, menciona que para conocer con exactitud su naturaleza, alcances y efectos jurídicos, se debe distinguir, de conformidad con las reglas que han quedado enunciadas en los párrafos precedentes, entre jurisprudencia de Pleno, jurisprudencia de la Sala Administrativa y Laboral y jurisprudencia definida.

2. Jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa. Interpretando en forma congruente lo que disponen los artículos 107 de la Constitución Política y 158 de la Ley de Amparo, corresponde a los Tribunales Colegiados de Circuito substanciar en última instancia, los juicios que se hayan tramitado inicialmente ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, cuando dichos juicios no versen sobre la inconstitucionalidad de

leyes o reglamentos, o cuando no se esté llevando a cabo la interpretación y aplicación directa de un precepto específico de la Constitución Federal. Dicho en otras palabras, a los Tribunales Colegiados de Circuito, salvo las excepciones apuntadas, les compete conocer, en última instancia, de prácticamente la totalidad de los litigios fiscales.

Arriola (2012) menciona que por regla general los asuntos resueltos por esta clase de Tribunales Colegiados no son susceptibles de posterior revisión por parte de la Suprema Corte, ya que se les ha facultado para sentar jurisprudencia con apego a las reglas siguientes:

- a. “Sus ejecutorias constituyen jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco ocasiones consecutivas, no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por unanimidad de votos de los Magistrados que los integran”;
- b. “Su jurisprudencia puede interrumpirse, dejando de tener carácter obligatorio, siempre que se pronuncie ejecutoria en contrario, aprobada por unanimidad de votos de los Magistrados respectivos”;
- c. “En el supuesto de que los Tribunales Colegiados de Circuito lleguen a sustentar tesis contradictorias, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia, el Procurador General de la República, los mencionados Tribunales, o las partes que

intervinieron en los juicios en que tales tesis hubieran sido sustentadas, podrán denunciar la contradicción ante la Sala correspondiente de la Suprema Corte de Justicia (Sala Administrativa y Laboral, tratándose de negocios fiscales), la que decidirá qué tesis debe prevalecer”;

- d. “La jurisprudencia así establecida es obligatoria para los propios Tribunales Colegiados de Circuito, así como para los Juzgados de Distrito, Tribunales Judiciales del Fuero Común, Tribunales Administrativos (Tribunal Federal de Justicia Administrativa) y del Trabajo, que funcionen dentro de su jurisdicción territorial”.

Arrijoja (2012), menciona que es cierto que la jurisprudencia tributaria, emanada de los Tribunales Colegiados de Circuito no posee la misma importancia que la de la Suprema Corte de Justicia, por no tener ese vínculo directo con la declaratoria de constitucionalidad o de inconstitucionalidad de leyes y reglamentos, ni con la interpretación final de determinados preceptos de la Constitución, si van instaurando numerosos precedentes que ayudan en la resolución de la mayoría de los conflictos de intereses que se suscitan entre el Fisco y los particulares.

3. *Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.* - Con base en lo que establece su Ley Orgánica, esta entidad jurisdiccional es un tribunal administrativo dotado de plena autonomía para emitir sus fallos. Las áreas de competencia de este tribunal incluyen una cantidad muy importante de controversias en

materia fiscal federal, por lo que la jurisprudencia que llegue a establecer sienta precedentes importantes para la interpretación de nuestra legislación fiscal federal que cada día resulta más compleja y contradictoria.

Arrijoja (2012) menciona que la organización de ese órgano se debe a una estructura que incluye una Sala Superior como máxima autoridad y un conjunto de Salas Regionales que se estructuran a través de un sistema de descentralización en la República Mexicana. De tal forma que las Salas Regionales despachan el grueso de las controversias fiscales. Mientras que la Sala Superior actúa como instancia para asuntos de importancia y trascendencia.

Para Arrijoja (2012) las reglas para que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sienta jurisprudencia, son las siguientes:

1. “Para fijar jurisprudencia, el Pleno de la Sala Superior deberá aprobar tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en sentido contrario. En la inteligencia, de que las tesis sustentadas en las sentencias pronunciadas por la Sala Superior, aprobadas por lo menos por siete Magistrados, constituirán precedente una vez publicadas en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”.
2. “Asimismo, constituyen jurisprudencia las resoluciones pronunciadas por la Sala Superior, aprobadas por lo menos por siete Magistrados, que diluciden las contradicciones de tesis sustentadas en las

sentencias emitidas por las Secciones en las que se divide la propia Sala Superior o por las Salas Regionales del Tribunal”.

3. “También se fijará jurisprudencia por alguna Sección de la Sala Superior, siempre que se aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario”.
4. “El pleno podrá suspender una jurisprudencia, cuando en una sentencia o en una resolución de contradicción de sentencias, resuelva en sentido contrario a la tesis de jurisprudencia. Dicha suspensión deberá publicarse en la Revista del Tribunal”.
5. “Las secciones de la Sala Superior podrán apartarse de su jurisprudencia, siempre que la sentencia se apruebe por lo menos por cuatro Magistrados integrantes de la Sección, expresando en ella las razones por las que se apartan y enviando al Presidente del Tribunal copia de la misma, para que haga del conocimiento del Pleno y éste determine si procede que se suspenda su aplicación, debiendo en este caso publicarse en la Revista del Tribunal”.

6. “La suspensión de una jurisprudencia termina cuando se reitere el criterio en tres precedentes de Pleno o cinco de Sección, salvo que el origen de la suspensión sea jurisprudencia en contrario del Poder Judicial Federal y éste la cambie. En este caso, el Presidente del Tribunal lo informará al Pleno para que ordene su publicación”.

7. “Las Salas del Tribunal están obligados a aplicar la jurisprudencia del Tribunal salvo que ésta contravenga jurisprudencia del Poder Judicial Federal”.

8. “Cuando se conozca que una Sala del Tribunal dictó una sentencia contraviniendo la jurisprudencia, el Presidente del Tribunal solicitará a los Magistrados que hayan votado a favor de dicha sentencia un informe, para que éste lo haga del conocimiento del Pleno y, una vez confirmado el incumplimiento, el Pleno del Tribunal los apercibirá. En caso de reincidencia se les aplicará la sanción administrativa que corresponda”.

Sin importar que la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia Administrativa sea relativa a asuntos resueltos en primera instancia y por ende los criterios en ella expuestos pueden ser cambiados tanto por los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa como por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, su importancia no puede menoscabarse, principalmente por el elevado

número de los asuntos que conoce y que al final cumple con el objetivo imprescindible que es ofrecer criterios de interpretación de la normas fiscales, lo que ayuda a la creación de jurisprudencia en materia tributaria (Arrijoa, 2012).

6.2. Contradicción de Sentencias

La ley de amparo, reglamentaria a los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, referente a la contradicción de sentencias nos dice lo siguiente:

Artículo 225. La jurisprudencia por contradicción se establece al dilucidar los criterios discrepantes sostenidos entre las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre los Plenos de Circuito o entre los tribunales colegiados de circuito, en los asuntos de su competencia. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 225).

Artículo 226. Las contradicciones de tesis serán resueltas por:

- I. El pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuando deban dilucidarse las tesis contradictorias sostenidas entre sus salas;
- II. El pleno o las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, según la materia, cuando deban dilucidarse las tesis contradictorias sostenidas entre los Plenos de Circuito de distintos Circuitos, entre los Plenos de Circuito en materia especializada de un mismo

Circuito, o sus tribunales de diversa especialidad, así como entre los tribunales colegiados de diferente circuito; y

- III. Los Plenos de Circuito cuando deban dilucidarse las tesis contradictorias sostenidas entre los tribunales colegiados del circuito correspondiente.

Al resolverse una contradicción de tesis, el órgano correspondiente podrá acoger uno de los criterios discrepantes, sustentar uno diverso, declararla inexistente, o sin materia. En todo caso, la decisión se determinará por la mayoría de los magistrados que los integran.

La resolución que decida la contradicción de tesis no afectará las situaciones jurídicas concretas de los juicios en los cuales se hayan dictado las sentencias que sustentaron las tesis contradictorias. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 226).

Artículo 227. La legitimación para denunciar las contradicciones de tesis se ajustará a las siguientes reglas:

- I. Las contradicciones a que se refiere la fracción I del artículo anterior podrán ser denunciadas ante el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por los Ministros, los Plenos de Circuito, los Tribunales Colegiados de Circuito y sus integrantes, los Magistrados de los Tribunales Unitarios de Circuito, los Jueces de Distrito, el

Procurador General de la República, o las partes en los asuntos que las motivaron.

II. Las contradicciones a que se refiere la fracción II del artículo anterior podrán ser denunciadas ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación por los Ministros, los Plenos de Circuito o los Tribunales Colegiados de Circuito y sus integrantes, que hayan sustentado las tesis discrepantes, el Procurador General de la República, los Magistrados de Tribunal Unitario de Circuito, los Jueces de Distrito, o las partes en los asuntos que las motivaron.

III. Las contradicciones a que se refiere la fracción III del artículo anterior, podrán ser denunciadas ante los Plenos de circuito por el Procurador General de la República, los mencionados Tribunales y sus integrantes, los Magistrados de Tribunal Unitario de Circuito, los Jueces de Distrito o las partes en los asuntos que las motivaron. (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 227).

6.3. Suspensión de Jurisprudencia

Según el artículo 228 de la Ley de Amparo establece que “la jurisprudencia se interrumpe y deja de tener carácter obligatorio cuando se pronuncie sentencia en contrario. En estos casos, en la ejecutoria respectiva deberán expresarse las razones en que se apoye la interrupción, las que se referirán a las consideraciones que se tuvieron para establecer la jurisprudencia relativa”. (Ley de Amparo,

reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2018, art. 228).

7. CAPÍTULO VII. INVESTIGACIÓN DE CAMPO

En el presente capítulo se exponen las gráficas referentes al cuestionario aplicado a treinta abogados postulantes en materia fiscal.

7.1. Tipo de investigación (cuantitativa)

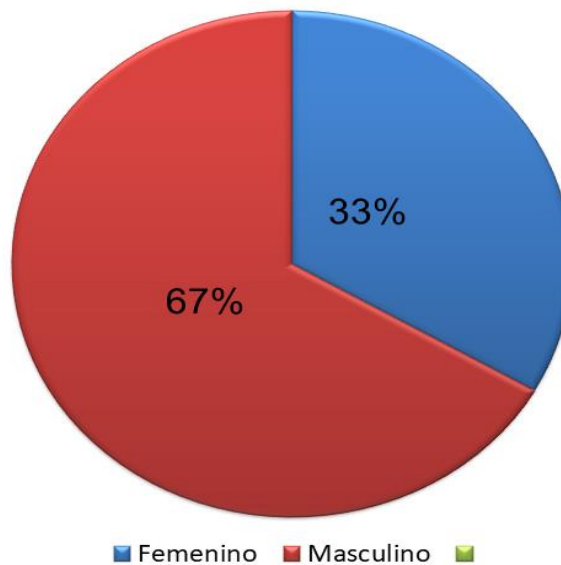
7.2. Métodos, técnicas e instrumentos.

1. Se trata de un método de investigación cuantitativa, consistente en entrevistar a una muestra de treinta abogados dedicados al litigio fiscal sobre medios de defensa en materia fiscal a través de un cuestionario.

7.3. Resultados

(Análisis e interpretación)

Gráfica 1
Sexo de los postulantes

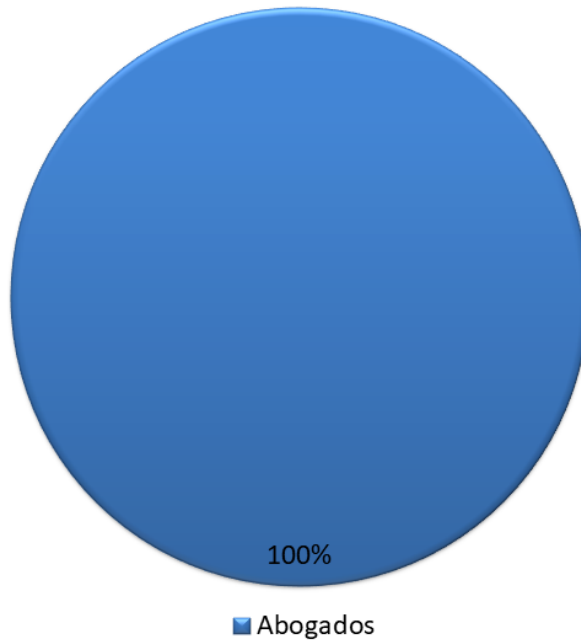


Fuente: Elaboración propia

Interpretación: De una población de treinta encuestados el 33% corresponde al sexo femenino, mientras que el 67% corresponde al sexo masculino.

Sexo de los encuestados	Porcentaje	Número de personas
Femenino	33%	10
Masculino	67%	20
Total	100%	30

Gráfica 2
Profesión de los Encuestados



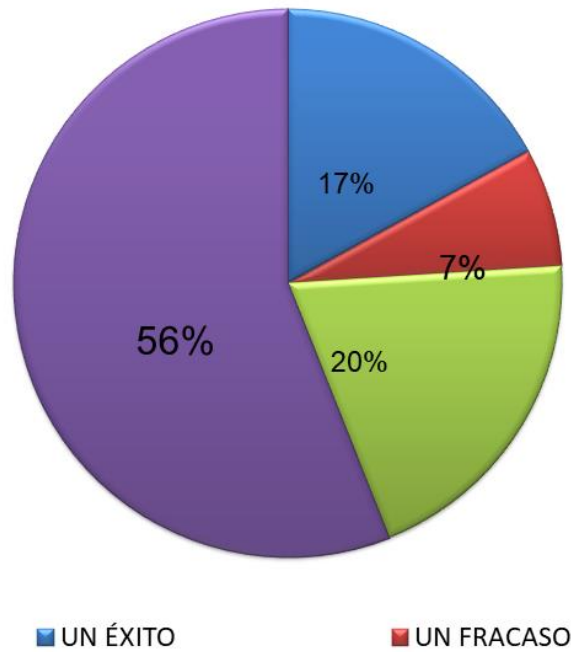
Fuente: Elaboración propia

Interpretación: El 100% de las encuestadas y encuestados ejercen la abogacía.

Profesión de los Encuestados	Porcentaje	Número de personas
Abogados	30%	0
Contadores	0%	0
Total	100%	30

Gráfica 3

Opinión de los encuestados acerca de los medios de impugnación contra el SAT



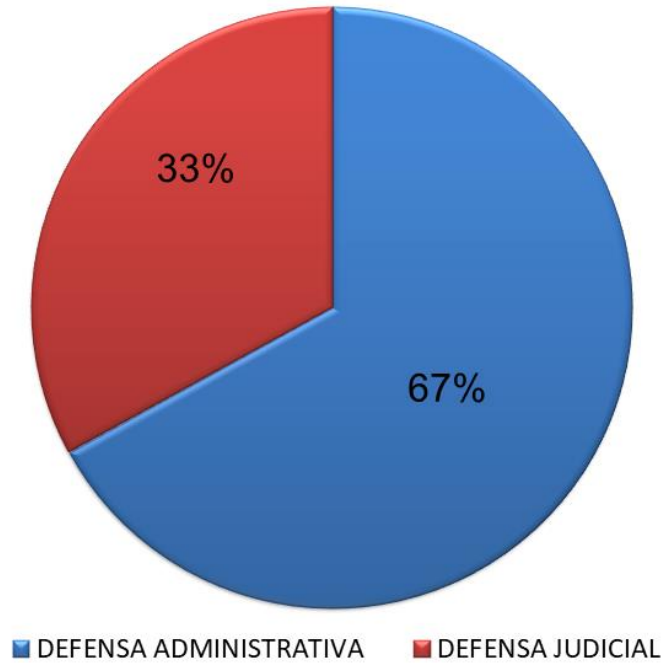
Fuente: Elaboración propia

Interpretación: De los treinta abogados encuestados, el 56% opina que la defensa juega un papel importante en el éxito o fracaso de los medios de impugnación contra el SAT.

Opinan:	Porcentaje	Número de personas
Un éxito	17%	5
Un fracaso	7%	2
Están manipulados por el SAT	20%	6
Depende de la defensa	56%	17
Total	100%	30

Gráfica 4

Vía de defensa que prefieren utilizar los encuestados



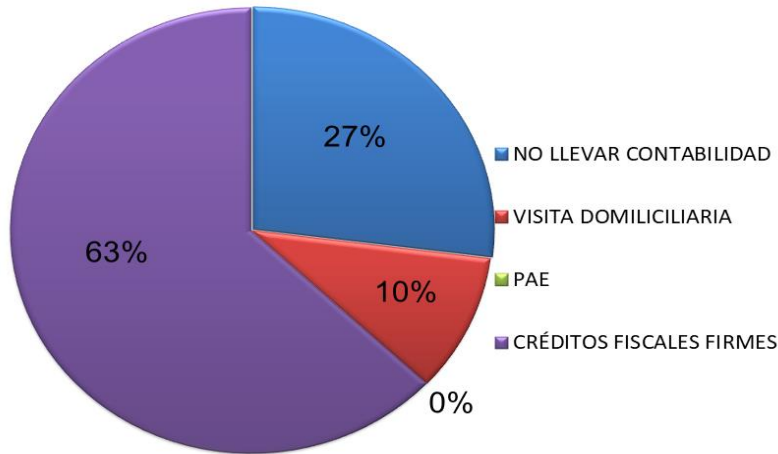
Fuente: Elaboración propia

Interpretación: La mayoría de los postulantes prefieren recurrir en primer lugar a la vía administrativa (recurso de revocación) antes de agotar instancias judiciales.

Vía de defensa que prefieren utilizar los encuestados.	Porcentaje	Número de personas
Defensa Administrativa	67%	20
Defensa Judicial	33%	10
Total	100%	30

Gráfica 5

Situaciones concretas de los contribuyentes que tramitan el recurso de revocación.



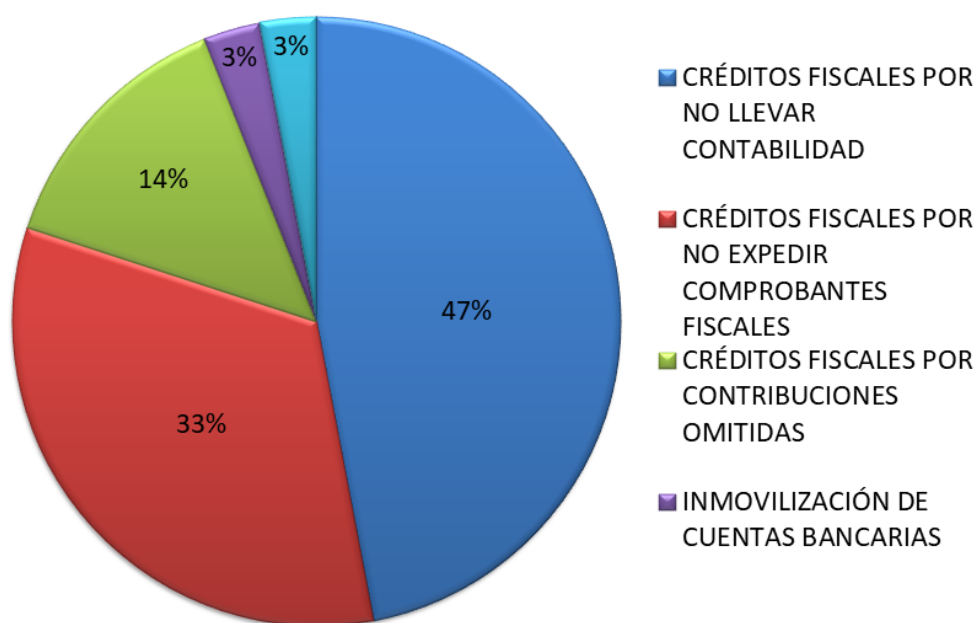
Fuente: Elaboración propia

Interpretación: Los encuestados mencionan que el 63% de los contribuyentes que recurren al recurso de revocación como primera instancia es por créditos fiscales firmes.

Situaciones concretas de los contribuyentes que con más frecuencia tramitan el recurso de revocación.	Porcentaje	Número de personas
No llevar contabilidad	27%	8
Visita domiciliaria	10%	3
Procedimiento Administrativo de Ejecución	0	0
Créditos fiscales firmes	63%	19
Total	100%	30

Gráfica 6

Recurso de Revocación contra actos y resoluciones del SAT con resolución favorable en los siguientes casos en específico:



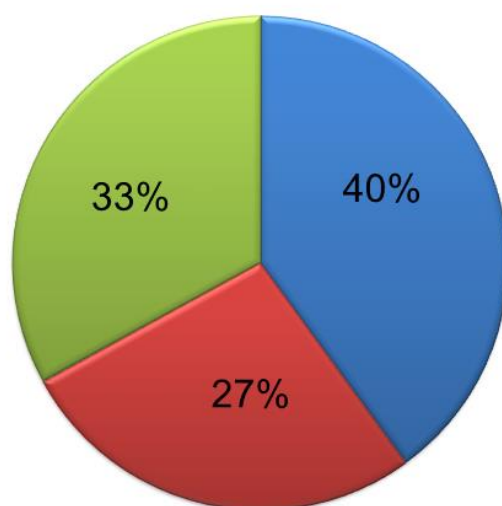
Fuente: Elaboración propia

Interpretación: El recurso de revocación tiene un alto índice de éxito cuando es promovido contra créditos fiscales por no llevar contabilidad, según el 47% de los encuestados.

Recurso de revocación con resolución favorable en los siguientes casos:	Porcentaje	Número de personas
Créditos fiscales por no llevar contabilidad	47%	14
Créditos fiscales por no expedir comprobantes fiscales	33%	10
Créditos fiscales por contribuciones omitidas.	14%	4
Inmovilización de cuentas bancarias.	3%	1
Procedimiento Administrativo de Ejecución.	3%	1

Gráfica 7

Medio de Defensa más promovido por la vía judicial



■ AMPARO DIRECTO ■ AMPARO INDIRECTO ■ JUICIO DE NULIDAD ■ OTRO

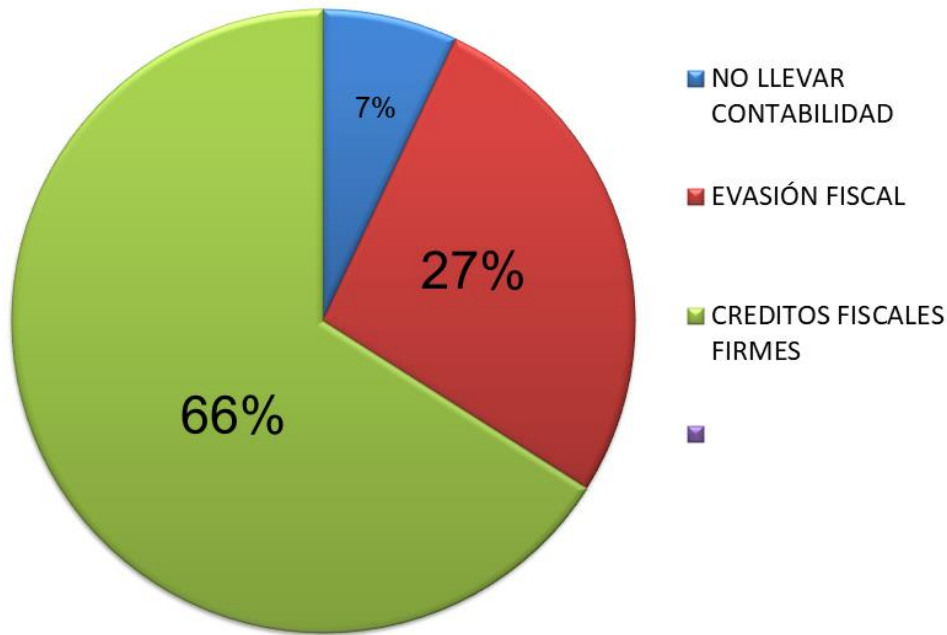
Fuente: Elaboración propia

Interpretación: El medio de defensa más promovido por la vía judicial es el juicio de amparo directo, según el 40% de los encuestados.

Medio de defensa más promovido por la vía judicial.	Porcentaje	Número de personas
Amparo directo	40%	12
Amparo indirecto	27%	8
Juicio de nulidad	33%	10
Otro	0	0
Total	100%	30

Gráfica 8

Situaciones concretas de los contribuyentes que tramitan el juicio de amparo directo.



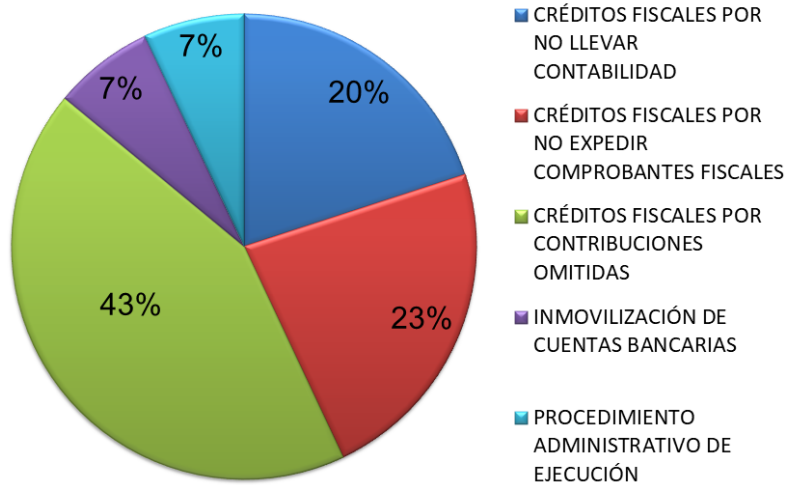
Fuente: Elaboración propia

Interpretación: La mayoría de los contribuyentes que promueven el juicio de amparo directo tienen créditos fiscales firmes, según el 66% de los encuestados.

Situaciones concretas de los contribuyentes que con más frecuencia tramitan el juicio de amparo directo.	Porcentaje	Número de personas
No llevar contabilidad	7%	2
Evasión fiscal	27%	8
Créditos fiscales firmes	66%	20
Total	100%	30

Gráfica 9

Juicio de amparo directo contra actos y resoluciones del SAT con resolución favorable en los siguientes casos en específico:



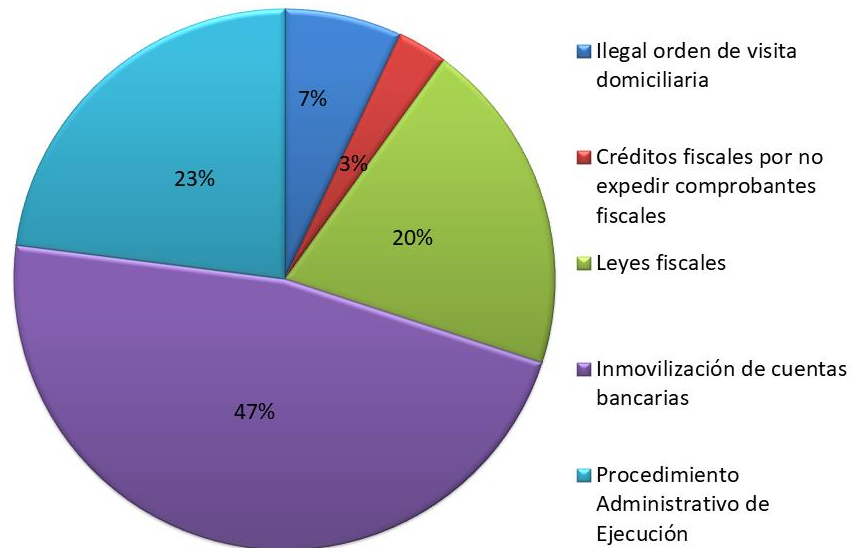
Fuente: Elaboración propia

Interpretación: La mayoría de los abogados postulantes (43%) mencionan que el juicio de amparo tiene un alto índice de éxito cuando se promueve contra créditos fiscales por contribuciones omitidas.

Juicio de amparo directo contra actos y resoluciones del SAT con resolución favorable en los siguientes casos en específico:	Porcentaje	Número de personas
Créditos fiscales por no llevar contabilidad.	20%	6
Créditos fiscales por no expedir comprobantes fiscales.	23%	7
Créditos fiscales firmes por contribuciones omitidas.	43%	13
Inmovilización de cuentas bancarias.	7%	2
Procedimiento administrativo de ejecución.	7%	2
Total	100%	30

Gráfica 10

Situaciones concretas de los contribuyentes que tramitan el juicio de amparo indirecto.



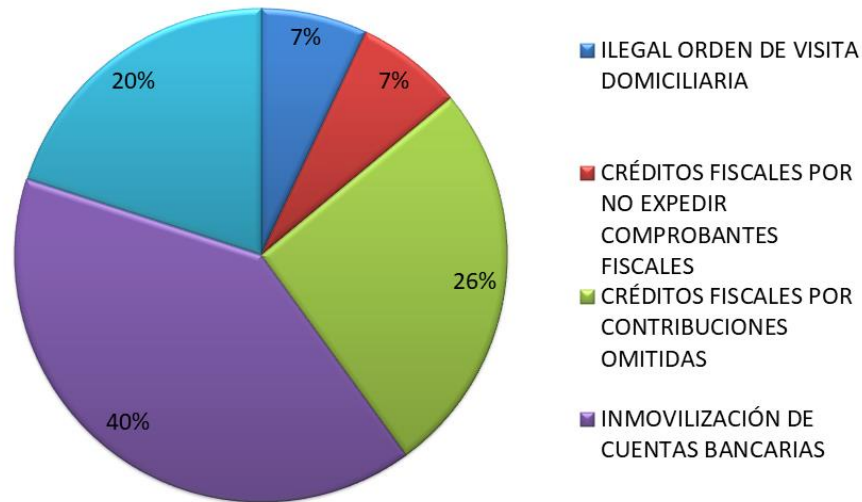
Fuente: Elaboración propia

Interpretación: La situación concreta de los contribuyentes que tramitan el juicio de amparo indirecto se debe a la inmovilización de cuentas bancarias, según el 47% de los encuestados.

Situaciones concretas de los contribuyentes que con más frecuencia tramitan el juicio de amparo indirecto.	Porcentaje	Número de personas
Ilegal orden de visita domiciliaria	7%	2
Créditos fiscales por no expedir comprobantes fiscales	3%	1
Leyes Fiscales	20%	6
Inmovilización de cuentas bancarias	47%	14
Procedimiento administrativo de ejecución	23%	7
Total	100%	30

Gráfica 11

Juicio de amparo indirecto contra actos y resoluciones del SAT con resolución favorable en los siguientes casos en específico:



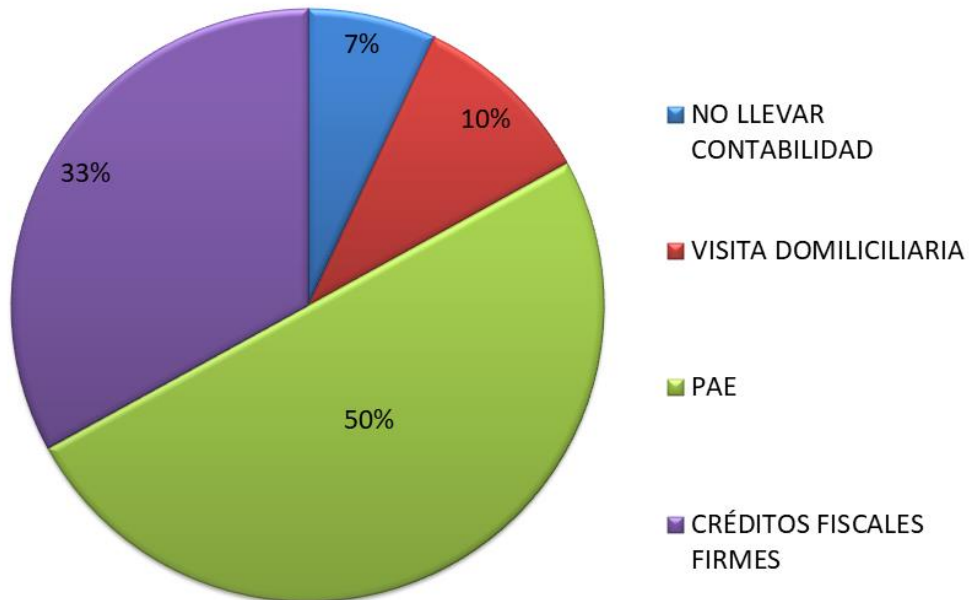
Fuente: Elaboración propia

Interpretación: El juicio de amparo indirecto tiene una tasa de éxito cuando es promovido contra la inmovilización de cuentas bancarias, según la mayoría de los encuestados (40%).

Juicio de amparo indirecto contra actos y resoluciones del SAT con resolución favorable en los siguientes casos en específico:	Porcentaje	Número de personas
Ilegal orden de visita domiciliaria	7%	2
Créditos fiscales por no expedir comprobantes fiscales	7%	2
Créditos fiscales por contribuciones omitidas	26%	8
Inmovilización de cuentas bancarias	40%	12
Procedimiento administrativo de ejecución	20%	6
Total	100%	30

Gráfica 12

Situaciones concretas de los contribuyentes que tramitan el juicio nulidad.



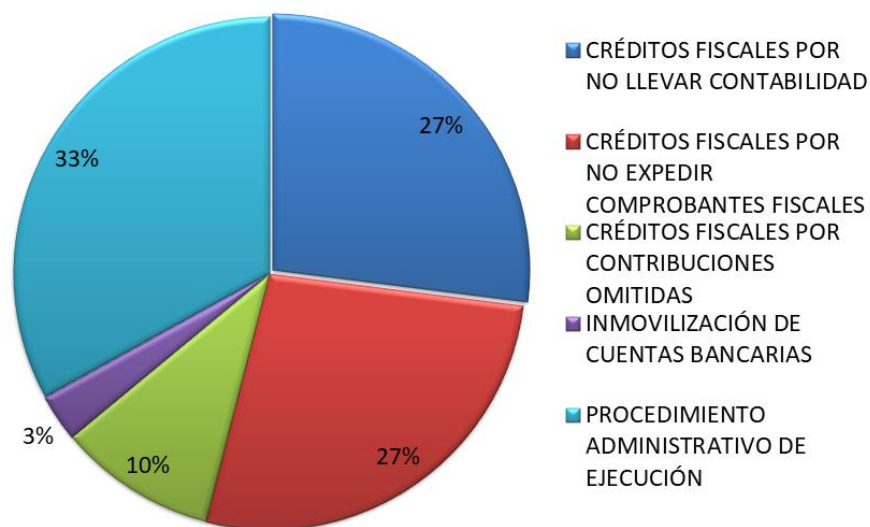
Fuente: Elaboración propia

Interpretación: Los contribuyentes que tramitan el juicio de nulidad se debe al Procedimiento Administrativo de Ejecución (50%).

Situaciones concretas de los contribuyentes que con más frecuencia tramitan el juicio nulidad.	Porcentaje	Personas
No llevar contabilidad	7%	2
Visita domiciliaria	10%	3
Procedimiento Administrativo de Ejecución	50%	15
Créditos fiscales firmes	33%	10

Gráfica 13

Juicio de Nulidad contra actos y resoluciones del SAT con resolución favorable en los siguientes casos en específico:



Fuente: Elaboración propia

Interpretación: El Juicio de Nulidad tiene una alta probabilidad de éxito cuando es promovido contra el Procedimiento Administrativo de Ejecución, según el 50% de los encuestados.

Juicio de Nulidad contra actos y resoluciones del SAT con resolución favorable en los siguientes casos en específico:	Porcentaje	Número de personas
Créditos fiscales por no llevar contabilidad.	27%	8
Créditos fiscales por no expedir comprobantes fiscales.	27%	8
Créditos fiscales por contribuciones omitidas	10%	3
Inmovilización de cuentas bancarias	3%	1
Procedimiento Administrativo de Ejecución	33%	10

8. CAPÍTULO VIII. HACIA UNA PROPUESTA

Tomando como base los resultados de la presente investigación tanto teórica como práctica, se sugiere lo siguiente a través de la presente tabla.

Medio de Defensa administrativo	Situaciones concretas de los contribuyentes	Resoluciones favorables en casos en específico	Sugerencia
Recurso de Revocación	Créditos fiscales firmes.	Créditos fiscales firmes por no llevar contabilidad.	Agotar el recurso de revocación contra créditos fiscales por no llevar contabilidad, antes de acudir a instancias judiciales.
Juicio de amparo directo	Créditos fiscales firmes	Créditos fiscales firmes por contribuciones omitidas.	Agotar el recurso de revocación y si hay una resolución no favorable, acudir a la instancia judicial a través del amparo directo.
Juicio de amparo indirecto	Inmovilización de cuentas bancarias	Inmovilización de cuentas bancarias	Dentro de los quince días hábiles siguientes al acto de la

			autoridad que inmovilice las cuentas del contribuyente, promover amparo indirecto.
Juicio de nulidad	Procedimiento Administrativo de Ejecución	Procedimiento Administrativo de Ejecución	Presentar la demanda de Juicio de nulidad, después de haber sido notificado el Mandamiento de Ejecución

Fuente: Elaboración Propia

CONCLUSIONES

La experiencia que me deja esta investigación es gratificante, pues me permitió hacer un análisis exhaustivo de cada uno de los medios de impugnación que existen contra los actos y resoluciones de un órgano dotado de amplias facultades; así como conocer la opinión de personas dedicadas al litigio fiscal.

De acuerdo al análisis sostenido se concluye que al sugerir un medio de defensa contra el SAT atendiendo al caso concreto por el que atravesase el contribuyente, se puede obtener una resolución favorable para el causante y así evitarle procedimientos largos y erróneos que pongan en riesgo su patrimonio.

Entonces la presente hipótesis se valida en cada una de sus partes, ya que se logró estudiar cada uno de los medios de defensa en materia fiscal: Recurso de Revocación, Juicio de Nulidad y Juicio de Amparo: directo e indirecto, términos y fundamentos legales consagrados en sus respectivas legislaciones y doctrina.

Se hizo un análisis alusivo a las autoridades con las que se debe acudir para promover cada uno de los recursos en materia fiscal.

También se hicieron precisiones sobre supuestos en específico en los que puede ser ejercido cada uno de los mecanismos de defensa por los contribuyentes, a través de la legislación y la doctrina.

De igual manera, y con base en la investigación de campo, se analizaron los medios de defensa más utilizados contra determinados actos y resoluciones del SAT.

Finalmente, tomando como base la encuesta realizada a los postulantes en materia fiscal, se identificó el medio de defensa que resultaría más benéfico para el contribuyente tomando en cuenta su situación en concreto.

REFERENCIAS

- Arrijo Vizcaíno Adolfo (2012). *Derecho Fiscal*. México: Themis. México.
- Becerril, C. (2015). *Proporcionalidad y equidad en las contribuciones. El amparo fiscal en México, 1917-1968. Secuencia. Revista de Historia y Ciencias Sociales*.
- Berdan, F. (1959). La organización del tributo en el imperio azteca. *Estudios de cultura nahuatl*, 57, 188-189.
- Bulmer-Thomas Victor (2010). *La Historia económica de América Latina desde la independencia*. México: Fondo de cultura económica.
- Carbonell, M; Fix, F y Valadés, D. (2015). *Estado Constitucional, derechos humanos, justicia y vida universitaria. Estudios en homenaje a Jorge Carpizo. Tomo III: Justicia*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Cárdenas, E. (1999). *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal: Porrúa*.
- Carrasco, H. *Colección de Estudios Teóricos y Prácticos del Juicio de Amparo, Manuales Temáticos de Amparo 1ª serie, vol. 3. Amparo en Materia Fiscal Controversia Constitucional y Acción de Inconstitucionalidad*. IURE editores, S.A de C.V.
- Castrejón, G. (2000). *Derecho Administrativo Mexicano*. México: Cárdenas Editores.
- Castrejón, G. (2002). *Derecho Tributario*. México: Cárdenas
- Castrejón, G. (2002). *Nociones Generales de Derecho Tributario*. México: Filiberto Cárdenas Uribe, Cárdenas Editor y Distribuidor.
- Chávez, R. (2011). *Juicio de Amparo*. México. Porrúa. México.
- Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de la Federación. 2020.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial de la Federación. 2020.
- De la Garza, S. (1988). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa. México.

- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. (2016). *Principios de Derecho Tributario*. México: Limusa.
- Diez, M. (1983). *Manual de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Plus Ultra.
- Elizondo, C. (2009). La industria del amparo fiscal. *SciELO*, 16 (2), 349-383.
- Escobar Ramírez Germán (1999). *Principios de Derecho Fiscal*. México: OGS Editores.
- Ferrer, E y González, O. (2011). *El Juicio de Amparo a 160 años de la Primera Sentencia. Tomo I*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Galeana Patricia (2016). *Derechos de las Personas Contribuyentes*. Biblioteca Constitucional INEHRM-IIJ.
- García, Luis (2000). *Derechos de los Contribuyentes*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, México.
- González, M. (2015). *Derechos de los Niños y las Niñas*. México. Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México. Recuperado en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4028/1.pdf>
- Jiménez, M. (2009). El recurso de revocación como alternativa de defensa para el particular.
- Kelsen, Hans. (1988). *Teoría Pura do Direito*. Sao Paulo: Martins Fontes.
- Lara, R. (2009). La Recaudación tributaria en México. *Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C.* 23, 113-143.
- Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial de la Federación. 2018.
- Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, Diario Oficial de la Federación. 2020.
- Méndez, P; Morales, G; & A, D. (2005). *Cultura Tributaria y Contribuyentes: Datos y aspectos metodológicos*, 2, 344. Recuperado en <https://www.redalyc.org/pdf/705/70504404.pdf>.

- Pérez, J y Fol, R (2016). *Prontuario Tributario 2016: Correlacionado Artículo por Artículo con Casos Prácticos. Profesional*: Tax Editores.
- Pérez, M. (2008). Oscilaciones entre el amparo y la jurisdicción administrativa. Notas sobre la jurisprudencia dedicada a la excepción al principio de definitividad en el juicio de amparo administrativo el nuevo criterio de 2007. SciELO, 123.
- Porrás y López Armando (1967). *Derecho Fiscal*. México: Porrúa.
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2016). *Compilación de Lo que Todo el Contribuyente debe saber*.
- Revilla, E.S; y Soto, A.C. (2014). El embargo. El amparo fiscal en México, 1917-19 en materia fiscal federal: entre la legalidad y la falta de límites. *Revista TLA-MELAHUA*, 37, 156-184.
- Ríos, G y Gómez, M, (2016). *Derechos de las Personas Contribuyentes*. Editorial Biblioteca Constitucional INEHRM-IIJ.
- Rodríguez, A. *Nuevo juicio sumario ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*: Heurística.
- Sánchez, Gregorio. (1998). *Derecho Fiscal Mexicano*, Tomo I. México. Cárdenas Editor y Distribuidor.
- Sánchez, Mayolo. (1999). *Derecho Tributario*. México. Cárdenas Editor
- Valdés, M. (1972). *Principios Constitucionales que Regulan las Contribuciones*, en "Estudios de Derecho Público Contemporáneo". México.
- Vázquez, A. (2005). *El control de la administración pública en México*. Recuperado en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4455/13.pdf>

GLOSARIO

Acción: La palabra *acción* tiene su origen en la expresión latina *actio*, que era un sinónimo de *actus* y aludía, en general, a los actos jurídicos. Este significado original era muy amplio, pues podía aplicarse a cualquier acto jurídico.

Alcabalas: Tributo del tanto por ciento del precio que pagaba al fisco el vendedor en el contrato de compraventa y ambos contratantes en el de permuta.

Cuantía: El criterio de cuantía o del valor toma en cuenta el *quantum*, la cantidad en la que se puede estimar el valor del litigio.

Diezmo: Tributo del diez por ciento que sobre el valor de ciertas mercancías recibía el rey.

Impugnación: Proviene del latín *impugnatio*, acción y efecto del verbo *impugnare*, el cual significa combatir, contradecir, refutar, luchar contra.

PRODECON: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

SAT: Sistema de Administración Tributaria.