

213
71



Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Derecho

LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION



FACULTAD DE DERECHO
SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA
EXAMEN DE PROFESIONALIDAD

T E S I S

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN DERECHO

P r e s e n t a :

Ricardo Travis Arias Purón



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

INDICE	Págs.
Dedicatorias	I
Indice	V
Prólogo	IX
Capítulo I. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.	1
1. Antecedentes de Tribunales Contencioso-Administrativos	2
a) Consejo de Estado en Francia.	2
b) Fuero de Hacienda en la Nueva España.	6
c) Consejo de Estado en el México Independiente.	7
d) Diversos Organos al Principio del Siglo XX.	9
2. Su Creación por la Ley de Justicia Fiscal de 1936.	10
a) Nacimiento Anticonstitucional	10
b) Caracteres Principales.	15
3. Evolución Fundamental	19
a) Primeros Pasos.	19
b) Constitucionalidad y Ampliación de Competencia.	21
c) Nueva Reforma Constitucional y Primera Ley Orgánica.	28
d) Transformación por su Segunda Ley Orgánica.	32
4. Caracteres Principales.	34
a) Naturaleza.	34
b) Estructura.	37
Capítulo II. LA ESTRUCTURA DEL JUICIO DE NULIDAD.	40
1. Requisitos para la Procedencia del Juicio	41
a) Que el Tribunal sea Competente.	41
b) Que el Actor Tenga Interés Jurídico	42

Capítulo IV. COMPETENCIA EN MATERIA ADMINISTRATIVA.	134
1. Multas.	135
a) Concepto de Multa	135
b) Carácter Represivo.	137
c) Normas Administrativas.	141
d) El Caso de las Negativas Fictas	145
2. Pensiones y Prestaciones Sociales.	152
3. Contratos de Obras Públicas.	155
4. Responsabilidades de Servidores Públicos.	161
Capítulo V. COMPETENCIA EN LEYES DIVERSAS.	168
1. Ley de Depuración de Créditos a Cargo del Gobierno Federal.	169
2. Ley del Seguro Social.	172
3. Ley Federal de Instituciones de Fianzas.	182
4. Ley del INFONAVIT.	186
5. Ley Orgánica del Banco de México	192
Capítulo VI. JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE COMPETENCIA.	192
1. Definición de Jurisprudencia.	193
2. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Tribunal Fiscal de la Federación.	195
- Incompetencia del Tribunal Fiscal para Juzgar sobre la Constitucionalidad de las Leyes	195
- Facultades del Tribunal Fiscal de la Federación para Examinar la Constitucionalidad de un Acto Administrativo.	203

INDICE	Págs.
Dedicatorias	I
Indice	V
Prólogo	IX
Capítulo I. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.	1
1. Antecedentes de Tribunales Contencioso-Administrativos	2
a) Consejo de Estado en Francia.	2
b) Fuero de Hacienda en la Nueva España.	6
c) Consejo de Estado en el México Independiente.	7
d) Diversos Organos al Principio del Siglo - XX.	9
2. Su Creación por la Ley de Justicia Fiscal de 1936.	10
a) Nacimiento Anticonstitucional	10
b) Caracteres Principales.	15
3. Evolución Fundamental	19
a) Primeros Pasos.	19
b) Constitucionalidad y Ampliación de Competencia.	21
c) Nueva Reforma Constitucional y Primera Ley Orgánica.	28
d) Transformación por su Segunda Ley Orgánica.	32
4. Caracteres Principales.	34
a) Naturaleza.	34
b) Estructura.	37
Capítulo II. LA ESTRUCTURA DEL JUICIO DE NULIDAD.	40
1. Requisitos para la Procedencia del Juicio	41
a) Que el Tribunal sea Competente.	41
b) Que el Actor Tenga Interés Jurídico	42

2. Demanda y Contestación	45
a) Demanda	45
b) Contestación	55
3. Incidentes y Cierre de Instrucción	62
a) Incidentes	62
b) Cierre de Instrucción	67
4. Terminación del Juicio	69
a) Desechamiento de la Demanda	69
b) Sobreseimiento	70
c) Sentencia	72
5. Recursos	80
a) Reclamación	83
b) Queja	83
c) Revisión	84
d) Revisión Fiscal	86
6. Notificaciones y Términos	88
a) Notificaciones	88
b) Términos	88
7. Jurisprudencia	89
Capítulo III. COMPETENCIA EN MATERIA FISCAL	92
1. Obligaciones Fiscales	93
a) Marco Teórico de la Obligación	93
b) Marco Teórico de la Obligación Fiscal	98
c) Opinión Personal	116
d) Marco Normativo Fundamental	123
e) Relaciones Jurídicas y Obligaciones Jurídicas	125
2. Devoluciones de Ingresos	128

	Pags.
Capítulo IV. COMPETENCIA EN MATERIA ADMINISTRATIVA.	134
1. Multas.	135
a) Concepto de Multa	135
b) Carácter Represivo.	137
c) Normas Administrativas.	141
d) El Caso de las Negativas Fictas	145
2. Pensiones y Prestaciones Sociales.	152
3. Contratos de Obras Públicas.	155
4. Responsabilidades de Servidores Públicos.	161
Capítulo V. COMPETENCIA EN LEYES DIVERSAS.	168
1. Ley de Depuración de Créditos a Cargo del Gobierno Federal.	169
2. Ley del Seguro Social.	172
3. Ley Federal de Instituciones de Fianzas.	182
4. Ley del INFONAVIT.	186
5. Ley Orgánica del Banco de México	192
Capítulo VI. JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE COMPETENCIA.	192
1. Definición de Jurisprudencia.	193
2. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Tribunal Fiscal de la Federación.	195
- Incompetencia del Tribunal Fiscal para Juzgar sobre la Constitucionalidad de las Leyes	195
- Facultades del Tribunal Fiscal de la Federación para Examinar la Constitucionalidad de un Acto Administrativo.	203

	Págs.
- Naturaleza Jurídica del Procedimiento - Desarrollado ante el Tribunal Fiscal de - la Federación.	204
- Incompetencia del Tribunal Fiscal para - Examinar la Legalidad de Actuaciones Pena les.	205
- Improcedencia del Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación en - Contra de Impuestos Locales.	207
- Competencia del Tribunal Fiscal de la Fe- deración para Conocer de las Resoluciones que Modifiquen la Base Gravable de un Cau- sante para Efecto del Reparto de Utilida- des.	208
Capítulo VII. CONCLUSIONES.	214
Conclusiones	214
Proposición Genérica: Avanzar Hacia un Tribu- nal Federal de lo Contencioso Administrativo	218
BIBLIOGRAFIA.	227

P R O L O G O .

La historia del Tribunal Fiscal de la Federación es la evolución de su competencia. Una institución jurisdiccional que empezó sus funciones conociendo de manera exclusiva la materia fiscal, desarrolló una asombrosa ampliación de competencia, - que lo ha hecho abarcar un extenso campo del Derecho Administrativo, fuera del área estrictamente fiscal.

Es útil conocer en detalle la evolución, caracteres y estructura del Tribunal Fiscal de la Federación, así como analizar el juicio de nulidad que ante él se promueve, todo esto en función de estudiar cuál es su competencia, qué materias comprende, así como las controversias que genera.

Dilucidar las cuestiones anteriores no sólo será de interés para el abogado postulante y para el abogado defensor de los intereses de la Administración Pública, sino que conduce necesariamente a formular la interrogante de si está correcta la actual Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación o si es pertinente un cambio.

En efecto, como hipótesis formulo la de que la situación actual del Tribunal Fiscal es francamente híbrida. Por un lado, ya no puede hablarse propiamente de un tribunal "fiscal", pues su competencia comprende diversas materias administrativas extra-fiscales. Por el otro, tampoco es posible señalar que es ya un Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, pues desde esta perspectiva, su competencia resulta limitada y deficiente.

Por lo tanto, este trabajo no debe dirigirse solamente a producir conclusiones concretas en relación a la amplia problemática que toca, sino que forzosamente debe encaminarse hacia una proposición que conteste el interrogante fundamental.

Ciertamente, ¿debe el Tribunal Fiscal de la Federación reducir su competencia para aplicarse de nuevo exclusivamente al conocimiento de la materia fiscal, en virtud del principio de especialización que le dio origen? O bien, ¿debe continuar la tendencia que lo ha caracterizado, en el sentido de seguir la ampliación de su competencia en materia administrativa, de manera de convertirse definitivamente en un verdadero Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo?

Me parece que el tema de La Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación es apasionante para cualquier estudioso del Derecho Administrativo, siendo este trabajo una modesta aportación en orden a la consecución de un cambio que, en un sentido o en otro, necesariamente habrá de presentarse, afectando los intereses jurídicos de los habitantes de nuestro país, en su papel de gobernados o administrados.

RICARDO TRAVIS ARIAS PURON

**No descansemos hasta reconocer
la manifestación de una indes-
cible Justicia en todas las -
circunstancias de nuestras vi-
das.**

CAPITULO I

EL TRIBUNAL DE LA FEDERACION.

ANTECEDENTES DE TRIBUNALES CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVOS.-
SU CREACION POR LA LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 1936.-
EVOLUCION FUNDAMENTAL.- CARACTERES PRINCIPALES.

I. ANTECEDENTES DE TRIBUNALES CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVOS.

a) Consejo de Estado en Francia.- El Tribunal Contencioso-Administrativo por excelencia, que es considerado como la fuente originadora de la mayoría de las instituciones de esta clase en las más diversas naciones, es el Consejo de Estado creado en Francia por leyes de 22 de diciembre de 1789 y 24 de agosto de 1790, con el propósito de asesorar a la administración pública, en función del principio de que las pretensiones de los particulares en contra de los órganos del Poder Ejecutivo debían enderezarse ante la propia autoridad administrativa y no ante la judicial, en una interpretación sui generis de la Teoría de la División de Poderes.

El Consejo de Estado comienza a decidir los recursos intentados contra los actos del Poder Ejecutivo en 1806 y cobra mayor fuerza a partir de 1830, cuando una renovación de la ley de 1790 le otorga el fundamento preciso para resolver todas las controversias suscitadas entre administradores y administrados, es decir, para asumir de manera plena la función contencioso-administrativa. La ley de 24 de mayo de 1872 le otorga la independencia que lo caracteriza hasta nuestros días como un tribunal de justicia administrativa delegada, antes retenida por la administración activa.

Las mismas leyes que crearon el Consejo de Estado establecieron, en el ámbito local, los Consejos de Prefectura, las cuales se convirtieron en Consejos Interdeparta-

mentales de Prefectura por ley de 6 de septiembre de 1926 y substituídos por Tribunales Administrativos Regionales por Decreto de 30 de septiembre de 1953. Además, para la resolución de determinados negocios, fue creado por Decreto de 26 de noviembre de 1919 el Tribunal Administrativo de Alsacia y de Lorena. El Decreto de 1953 creó también - los que fueron llamados Tribunales Administrativos de Ultramar. Tanto estos, como los Regionales y el de Alsacia y de Lorena, están subordinados al supremo tribunal administrativo, que es el Consejo de Estado. (1)

Este Decreto de 30 de septiembre de 1953 es el que - determinó la actual configuración del sistema contencioso-administrativo francés, la cual ha evolucionado paulatinamente en el sentido de una mayor complejidad. El Consejo de Estado ha quedado como un juzgador de última instancia, un verdadero "tribunal de casación".

En 1985 los Tribunales Administrativos están integrados por varios Magistrados, a quienes se conoce con el - nombre de "Consejeros", cuyo número varía, desde un mínimo de tres en ciudades como Amiers, Nancy y Nantes, hasta un máximo de 27 Consejeros en París, todo esto de acuerdo con las necesidades del trabajo por el volumen de casos, y con las posibilidades presupuestales. Existen más de - 140 Consejeros distribuidos en los 25 Tribunales Administrativos de Francia.

(1) Del Valle Rivera, Antonio. Naturaleza Jurídica y Funciones del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal. UNAM. México, 1973, págs. 12 y 13.

Los Tribunales Administrativos, nos comenta el tratadista Pedro Cuevas Figueroa, ⁽²⁾ cuentan, con un Secretario Greffier, que hace las veces de Secretario General, Secretario de Acuerdos, Actuario y Oficialía de Partes; se encarga de recibir las demandas, correr traslado y emplazar a las partes, comunicar las providencias necesarias para la instrucción del juicio, por acuerdo del Presidente del Tribunal, turnar los expedientes a los Consejeros ponentes para que estos formulen los proyectos de los asuntos que se encuentren en estado de dictar sentencia y, en fin, llevar el archivo y manejar la correspondencia del Tribunal.

Algunos Tribunales, añade el autor Cuevas, se encuentran en sus antiguos locales de Consejos de Prefectura, otros se han mudado en un gesto de independencia de la Administración Pública, a la que juzgan.- A diferencia del Consejo de Estado, los Tribunales generalmente tienen locales suficientes para sus oficinas, que incluyen: una sala de audiencias, privados para la Presidencia, los Consejeros y el Secretario Greffier, biblioteca, etc.

El Tribunal, en audiencia pública o privada (según la naturaleza del negocio a juzgar), debe integrarse de un número impar de Consejeros, tres como mínimo, incluyendo al Presidente, al (o a los) Consejero(s) ponente(s) y a uno más, que hace la función de Comisario del Gobierno, que ejerce una vigilancia de los asuntos listados para audiencia en el día. El Secretario Greffier también asiste a la audiencia.

(2) Cuevas Figueroa, Pedro. La Impartición de Justicia Fiscal en Francia por los Tribunales Administrativos. Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años. México, 1982, Tomo II, Pág. 63.

Por último, nos informa el tratadista Cuevas que en el Tribunal Administrativo de la Región de París han sido nombrados ocho Vicepresidentes que substituyen al Presidente en la integración del Tribunal, a efecto de permitir la celebración de varias audiencias al mismo tiempo, todos los días.

Existen, nos indica el autor Sergio Martínez Rosaslanda, ⁽³⁾ cuatro especies de controversias ante los Tribunales Administrativos en Francia. Aunque él las llama "contenciosos" y el jurista Cuevas les da el nombre de "recursos" yo prefiero darles el tratamiento de juicios, por considerar que tienen esa naturaleza. Estos son: el juicio de anulación, el juicio de plena jurisdicción, el juicio de interpretación y apreciación de la legalidad y el juicio de represión.

El juicio de anulación se caracteriza por limitarse a declarar la nulidad o reconocer la validez de un acto de autoridad. En Francia el juicio de anulación por excelencia es aquél en el que se invoca que la administración ha incurrido en un exceso de poder, y procede en contra de cualquier acto administrativo. ⁽⁴⁾ Se suele utilizar para frenar la arbitrariedad en los actos discrecionales de la autoridad administradora.

El juicio de plena jurisdicción se caracteriza porque el juzgador puede en su sentencia reformar la resolución -

(3) Martínez Rosaslanda, Sergio. El Contencioso Administrativo. Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años. México, 1982, Tomo II, pág. 26.

(4) Cuevas Figueroa, Pedro. Ob. cit. Págs. 66 y 67.

combatida o aún emitir una nueva, substituyéndose a la autoridad en su poder decisorio.⁽⁵⁾ Al resolver que se ha lesionado un derecho del particular, el juez condena además a la administración pública al pago de una indemnización.

El juicio de interpretación y apreciación de la legalidad tiene por objeto, en congruencia con su nombre, interpretar el sentido de una resolución administrativa o incluso de un juicio contencioso-administrativo que sea obscuro, y apreciar su legalidad.⁽⁶⁾

Por último el juicio de represión procede contra infracciones en materia de tránsito.⁽⁷⁾

Los anteriores tipos de juicios, que lo son por constituir el conocimiento de causas en las que el Tribunal - juzgador ha de dictar sentencia, ilustra el panorama actual del sistema contencioso-administrativo en Francia, el lugar de su nacimiento.

b) Fuero de Hacienda en la Nueva España. - Ubicándonos ya en nuestro territorio, encontramos la existencia de un conjunto de tribunales administrativos que, si bien precedieron al Consejo de Estado francés, pues en 1786 estaban en pleno funcionamiento, no merecieron, dada la pobreza en su concepción y en su ejercicio, la gloria de ser tomados como modelo de instituciones posteriores.⁽⁸⁾

(5) Idem., pág. 69.

(6) Martínez Rosaslanda, Sergio. Ob. cit., págs. 28 a 30.

(7) Idem., págs. 30 y 31.

(8) Del Valle Rivera, Antonio. Ob. cit., págs. 25 y 26.

No obstante que, precisamente en 1786 estos catorce - tribunales administrativos se subsumieron en uno, llamado Junta Superior de Hacienda, creado por la Real Ordenanza - para el Establecimiento e Instrucción de Intendentes de - Ejército y Provincia en el Reino de la Nueva España, que - era un tribunal de apelación especial que resolvía los negocios contenciosos en que estuvieren implicadas las Rentas o interesado el Real Erario, tal tribunal estaba caracterizado por la confusión de poderes que impedía la autonomía del contencioso-administrativo, circunstancia que persistió con la posterior expedición de la Constitución de - Bayona, que estableció un primitivo Consejo de Estado, que reunió las funciones de administrador y juzgador, en un - clásico ejemplo de justicia retenida. (9)

c) Consejo de Estado en el México Independiente.- En el siglo XIX el Partido Conservador o centralista contó en tre sus miembros a varios hombres que, si bien padecían de una doctrina social y política muy limitada, contaban con una preclara inteligencia eficaz para aplicarse en diversos aspectos técnicos. Uno de ellos fue Don Teodosio Lares, padre de la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo y su Reglamento, ambos de 25 de mayo de 1853, mediante los cuales se creó un Consejo de Estado basado en el original francés de justicia retenida, pero con la característica original de determinar su competencia enumerando en detalle las cuestiones que examinaría, las que de finió como "de administración". Para ilustrar este aspecto, a continuación se transcribe el artículo 2 de la ahora llamada "Ley Lares":

(9) Nava Negrete, Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. UNAM. México, 1958, pág. 226.

"Artículo 2.- Son cuestiones de Administración las relativas: I. A las obras públicas. II. A los ajustes públicos y contratos celebrados por la Administración. III. A las rentas nacionales. IV. A los actos administrativos en las materias de policía, agricultura, comercio e industria que tengan por objeto el interés general de la sociedad. - V. A la inteligencia, explicación y aplicación de los actos administrativos. VI. A su ejecución y cumplimiento, - cuando no sea necesaria la aplicación del Derecho Civil".

Es interesante también reproducir el artículo 4 de la Ley en comento, por su relación directa con el tema de esta tesis:

"Artículo 4.- Habrá en el Consejo de Estado una sección que conocerá de lo contencioso-administrativo. Esta sección se formará de cinco consejeros abogados, que nombrará desde luego el Presidente de la República".

En razón de que la Ley Lares fue expedida durante la dictadura de López de Santa Anna, el Consejo de Estado tuvo una vida efímera porque la Revolución de Ayutla desconoció todos los actos del gobierno de ese hombre y abolió, - por Ley de 26 de noviembre de 1855, las leyes que desde 1852 regían la administración de justicia, incluidas la Ley para el Arreglo de lo Contencioso-Administrativo y su Reglamento.

Maximiliano de Habsburgo, en su Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, ordenó de nueva cuenta la creación - de un Consejo de Estado al estilo francés, pero tal institución no llegó a organizarse debido al fracaso del usurpador extranjero, no obstante la activa labor técnica emprendida de nuevo por Don Teodosio Lares. (10)

(10) Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. Octava Edición. México, 1977. Tomo II, págs. - 542 a 544.

d) Diversos Organos al Principio del Siglo XX.- Por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1911, fue creada una Comisión Consultiva de Indemnizaciones, cuyo Reglamento, publicado en el mismo Diario el 28 de noviembre de 1917 (en plena vigencia de nuestra actual Constitución Política) contiene un procedimiento similar en varios aspectos al contenido por la posterior Ley de Justicia Fiscal. Tales ordenamientos legales fueron reformados por la Ley de Reclamaciones por Daños Provenientes de la Revolución, de 30 de agosto de 1919. (11)

Las Comisiones de Reclamaciones fueron suprimidas por Decreto de 25 de enero de 1929 para el arreglo de las obligaciones de carácter interior que tuviera a su cargo el gobierno federal. Finalmente, el 20 de febrero del mismo - 1929 se expidió la Ley Reglamentaria de la Comisión Ajustadora de la Deuda Pública, que creó dicha institución, y que constituye el antecedente de la Ley de Depuración de Créditos a Cargo del Gobierno Federal de 30 de diciembre de 1941, que ya utilizó como órgano para la consecución de sus propósitos al Tribunal Fiscal de la Federación.

Así, antes de la expedición de la Ley de Justicia Fiscal de 1936, no existía la jurisdicción administrativa fiscal en nuestro país. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público contaba con dos órganos semiautónomos, a saber: la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta, que fue creada por Decreto publicado el 16 de abril de 1924 y que resol--

(11) Cadena Rojo, Jaime. Orígenes y Desarrollo del Contencioso-Administrativo en México. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Segundo Número Extraordinario. México, - 1967, págs. 222 a 228.

vía las inconformidades de los contribuyentes contra las resoluciones de las Juntas Calificadoras del Impuesto sobre la Renta; y el Jurado Calificador de Infracciones Fiscales, creado por Decreto de 12 de mayo de 1926, que decidía sobre las peticiones de reconsideración de multas impuestas por infracciones a las leyes fiscales. Obviamente, ambos órganos funcionaban bajo el régimen de justicia retenida. (12)

2. SU CREACION POR LA LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 1936.

a) Nacimiento Anticonstitucional.- La Ley de Justicia Fiscal de 26 de agosto de 1936, expedida por el depositario del Poder Ejecutivo en el ejercicio de facultades extraordinarias concedidas por el Congreso de la Unión mediante Decreto de 30 de diciembre de 1935 para la organización de los servicios públicos hacendarios, creó, según se aprecia en su artículo 1º, el Tribunal Fiscal de la Federación.

Esta creación significó un acto anticonstitucional, en principio, porque no obstante que en nuestro régimen jurídico las autoridades sólo pueden actuar conforme a facultades concedidas en forma expresa, en este caso por la Constitución Política Federal, en ninguna parte del texto de dicha Carta Magna se autoriza la creación de un tribunal contencioso-administrativo, que obviamente asumiría funciones jurisdiccionales, reservadas al Poder Judicial.

(12) Idem. págs. 228 a 238.

Los autores de la Ley, prestigiados juristas, tan concientes estaban de que la constitucionalidad de la misma era muy discutible, que hicieron una vehemente defensa de ella inclusive desde la Exposición de Motivos, donde expresan diversos argumentos que por su vaguedad y falta de solidez no resisten el análisis jurídico.

Como fundamentos constitucionales para crear el Tribunal Fiscal de la Federación, encontraron supuesto apoyo en los artículos 14, 22 y 104 de la Carta de Querétaro.⁽¹³⁾

En cuanto al artículo 14 Constitucional, que establece la garantía del juicio, interpretan que éste bien puede ser administrativo.

En cuanto al artículo 22, se refieren a la parte del mismo que a continuación se transcribe:

"Artículo 22.- "...No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito o para el pago de impuestos o multas."

Los autores de la Ley de Justicia Fiscal señalaron, en verdad gratuitamente, que en lo que respecta a impuestos o multas, se debe interpretar que no se refiere precisamente a la autoridad judicial, sino a la que "conforme a la ley sea competente", lo cual no resiste a mi juicio el

(13) Heduán Virués, Dolores. Cuarta Década del Tribunal Fiscal de la Federación. Publicaciones de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. México, 1971, págs. 33 a 48.

menor análisis, aunque invoque el criterio de la Suprema Corte.

A continuación se reproduce el artículo 104 fracción I de la Constitución, en su texto vigente en 1936, que es el último apoyo constitucional que invocan en la Exposición de Motivos en comento:

"Artículo 104.- Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer: I. De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales... Cuando dichas controversias sólo afecten intereses particulares podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales locales del orden común de los Estados, del Distrito Federal y Territorios."

Al respecto, la Exposición de Motivos en cita manifiesta su argumento toral en defensa de la constitucionalidad de su acto, el cual se vierte en sus términos:

"...El nuevo estatuto no significa otra cosa sino que en la materia tributaria se abandona, por inconveniente, una mera posibilidad de intervención de la autoridad judicial ordinaria en asuntos administrativos.

En cuanto al problema de la validez constitucional de la Ley que crea un tribunal administrativo en sentido formal, ha de resolverse afirmativamente, pues si bien, como unánimemente se reconoce en la doctrina mexicana, no pueden crearse tribunales administrativos independientes en absoluto, esto es, con capacidad para emitir fallos no sujetos ya al examen de ninguna autoridad, dado que existe la sujeción, ya apuntada, a los tribunales federales - en vía de amparo, nada se opone, en cambio, a la creación de tribunales administrativos que, aunque independientes de la Administración activa, no lo sean del Poder Judicial."

Como se puede observar, los autores de la Ley no ex

plican por qué consideran inconveniente la intervención de la autoridad judicial ordinaria en asuntos administrativos, y se limitan a decir que "nada se opone" a la creación de tribunales administrativos, pero sin señalar, como se dijo al principio de este apartado, los textos constitucionales que autorizan tal acto, lo cual era imposible, pues tales textos no existían.

Además, perdieron de vista que el artículo 104 Constitucional está incluido en el Título Tercero de la Carta Magna, en el Capítulo IV, denominado "Del Poder Judicial", por lo que el más elemental respeto a los principios de hermenéutica y sistemática jurídica que caracterizan el texto original de nuestra Constitución, si es opuesto a que con apoyo en una disposición constitucional que regula el Poder Judicial, se justifique la creación de un tribunal administrativo colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo.

Así, la creación del Tribunal Fiscal de la Federación no se ajustó a la letra de nuestra Constitución, y - menos a su espíritu pues los mismos autores reconocen que la tradición de la doctrina constitucional mexicana se inscribía en la postulación de la Teoría Clásica de la Separación de Poderes, que los dividía de acuerdo a su función, siendo indiscutible el hecho notorio de que los miembros del Poder Constituyente de 1917 pensaron en esa teoría clásica y no en la interpretación sui generis utilizada para la creación del Consejo de Estado francés, puesto que incluso el Consejo de Estado en México sólo tuvo existencia durante la dictadura de Santa Anna y el imperio de Maximiliano, es decir enmarcado dentro de pensa-

mientos políticos por completo opuestos a los que dieron por resultado la Constitución de 1917, concluyéndose que si la voluntad del Constituyente del 17 hubiera sido la - de permitir la creación de tribunales administrativos extraños al Poder Judicial, así lo hubiera expresado, incluyéndolos en el capítulo constitucional denominado "Del Poder Ejecutivo".

Concuerda con esta tesis relativa a la inconstitucionalidad original del Tribunal Fiscal de la Federación el autor Leopoldo R. Arreola Ortiz, quien opina⁽¹⁴⁾ que - la creación de esta institución resultó inadecuada en la forma y términos en que se realizó porque se siguió una - línea doctrinal que no se ajustaba a nuestro desarrollo - constitucional.

Esa línea doctrinal, la doctrina francesa, añade, - se construyó a raíz de situaciones históricas particulares y merced a una evolución muy lenta, que hicieron surgir y estructurar la competencia jurisdiccional administrativa.

En cambio, continúa, en nuestro derecho mexicano ta las justificaciones históricas no resultaban valederas; y sí por el contrario, existía toda una tradición constitucionalista en torno a una división clara y precisa, tanto formal como materialmente, de los Poderes que integraban el Estado.

(14) Arreola Ortiz, Leopoldo R. La Naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación. TFF. 45 Años, México, 1982, Tomo II, págs. 170 y 171.

Por lo mismo, dice, la existencia del Tribunal Fiscal violentó esta línea de desarrollo mexicana, creando - una área jurisdiccional administrativa que no coincidía - con la citada filosofía constitucionalista y provocando - que, al menos en el período comprendido entre la creación del Tribunal Fiscal y la reforma del artículo 104 fracción I de la Constitución Mexicana, por Decreto de 16 de diciembre de 1946, careciera este organismo de una verdadera base jurídica.

En tal tesitura, señala, lo correcto hubiera sido - la ampliación de la jurisdicción del Poder Judicial para que éste fuera el que abarcara el campo de lo administrativo.

Por último, dice el autor Arreola que no opera en - contrario el principio de especialización que tanta influencia ha tenido en el derecho francés, ya que el mismo pudo salvaguardarse dentro del seno del propio Poder Judicial, como se ha logrado en la actualidad, por el Poder Judicial Federal, que estructurado conforme a este principio, ha creado organismos jurisdiccionales especializados en el campo del amparo para cada una de las diversas - - áreas que componen el derecho mexicano.

b) Caracteres Principales.- Si se hace caso omiso - de la anticonstitucionalidad de la Ley de Justicia Fiscal y del Tribunal Fiscal por ella creado, encontramos una - muestra evidente del talento de los juristas que lo concibieron, Antonio Carrillo Flores, Alfonso Cortina Gutiérrez y Manuel Sánchez Cuen, ya que lo dotaron con los máximos adelantos técnicos y doctrinales de la época, para

los regímenes jurídicos que favorecían la institución de tribunales administrativos.

En síntesis los caracteres principales del Tribunal naciente, contenidos en la Ley de Justicia Fiscal y delinados en su Exposición de Motivos, son los siguientes:

Es un tribunal con autonomía orgánica, o sea, ni el Presidente de la República ni ninguna otra autoridad administrativa tendrán intervención alguna en los procedimientos o en las resoluciones del Tribunal. Esta autonomía - pretende complementarse con garantías para los Magistrados que lo integran, adoptándose el mismo estatuto que - las leyes constitucionales señalan para los miembros del Poder Judicial.

Según la Exposición de Motivos, es un tribunal administrativo de justicia delegada, no retenida, en razón de que "fallará en representación del Poder Ejecutivo por delegación de facultades que la ley le hace".

Sin embargo, me parece inexacto considerarlo como - un tribunal de justicia delegada. Para precisar el porqué, es necesario recordar los conceptos de justicia retenida y delegada, inmersos en la teoría del sistema contencioso-administrativo.

Cuando un Órgano administrativo resuelve una controversia entre la administración y el administrado, estando sujeta su resolución a la confirmación del Poder Ejecutivo (generalmente a través de una autoridad hacendaria de alto nivel), ésta autoridad superior retiene la facultad

definitiva de decidir el conflicto, y por eso se dice que aquel Órgano administrativo es sólo un juzgador bajo el régimen de justicia retenida.

En cambio, cuando un Órgano administrativo recibe de la autoridad superior la delegación de la facultad jurisdiccional, para que emita sus resoluciones en forma definitiva, sin estar sujetas a la revisión de la autoridad delegadora, entonces tal Órgano administrativo es un juzgador bajo el régimen de justicia delegada.

El caso del Tribunal Fiscal de la Federación es distinto, y no encuadra en ninguno de los anteriores, ya que su facultad jurisdiccional desde luego no es retenida por ninguna otra autoridad, pero además tampoco le ha sido delegada por el Poder Ejecutivo, sino que le ha sido conferida directamente por la Ley (de Justicia Fiscal) y es la misma Ley la que dispone que ejercerá sus funciones en representación (no por delegación de) el Poder Ejecutivo.

Por lo tanto, se concluye que el Tribunal Fiscal de la Federación es, en su origen, un Órgano cuya facultad jurisdiccional no es retenida ni delegada, sino conferida por la Ley.

Siguiendo con la enumeración de los caracteres del Tribunal, tenemos que éste es un tribunal contencioso de anulación, lo cual significa que no tendrá otra función que la de reconocer la legalidad o la de declarar la nulidad de actos o procedimientos.

La Ley que lo regula establece el procedimiento - -

oral, aunque reconoce la doble función de la escritura como de documentación y de preparación de la contienda.

La competencia del Tribunal se limita a la materia fiscal y prevé, por una parte, los casos de inconformidad de los particulares contra las decisiones de las autoridades administrativas; y, por la otra, las instancias de la Administración para pedir, dentro de un plazo determinado, la nulificación de los actos ilegalmente emitidos y que hayan originado perjuicio a los intereses del Estado.

El artículo 14 de la Ley de Justicia Fiscal es el que establece en detalle que el Tribunal tiene las siguientes áreas de competencia: para conocer resoluciones de la Secretaría de Hacienda, o de cualquier organismo fiscal autónomo (actualmente el Instituto Mexicano del Seguro Social y el INFONAVIT quedan incluidos en esta categoría) - que determinen el nacimiento de una obligación tributaria, o liquiden un crédito fiscal o den las bases para su liquidación; de multas por infracción a las leyes tributarias, o de cualquier resolución en materia fiscal.

También tiene, de acuerdo al mismo precepto legal, competencia para conocer de reclamaciones por el cobro económico coactivo, o por la negativa para ordenar la devolución de un impuesto, derecho o aprovechamiento ilegalmente percibido.

Por último, dicha norma jurídica le otorga competencia al Tribunal para conocer de juicios que la Secretaría de Hacienda promueva para nulificar una decisión favora--

ble a un particular. (15)

La Ley que lo regula atribuye la carga de la prueba al actor, en el sentido de que cuando esa prueba no se allegue, se presumirán válidos los actos y decisiones de las autoridades fiscales.

Las decisiones del Tribunal tendrán fuerza de cosa juzgada absoluta cuando sean favorables al particular y - relativa cuando el fallo le sea adverso, pues entonces es revocable a través del juicio de amparo.

En cuanto a su estructura, el Tribunal Fiscal de la Federación se organizó estableciendo cinco Salas de tres Magistrados cada una, las cuales integrarían un Pleno para fijar Jurisprudencia cuando las Salas pronuncien fallos divergentes, pero sólo a moción de un Magistrado o de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3. EVOLUCION FUNDAMENTAL.

a) Primeros Pasos. - La etapa primigenia del Tribunal Fiscal de la Federación se caracterizó por la alta calidad de sus fallos, de gran mérito y respeto, con lo que se ganó un merecido prestigio ante propios y extraños.

Uno de estos fallos, el emitido por el Tribunal en Pleno el día 16 de noviembre de 1937, se transcribe como

(15) Cortina Gutiérrez, Alfonso. El Tribunal Fiscal de la Federación en México. Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años. México 1982, Tomo V, pág. 363.

muestra. Se eligió éste en razón de su relación con este trabajo, ya que constituyó la primera manifestación de dicho cuerpo colegiado con respecto a precisar la competencia de la institución. (16)

"...se resuelve: Primero. Cualquier crédito en favor del Erario Federal debe reputarse como crédito fiscal. Segundo. Cuando se trata de créditos en favor del Erario Federal, que derivan no de la aplicación unilateral de una ley, sino de un contrato celebrado por la Federación, sólo será competente el Tribunal Fiscal para conocer de los juicios iniciados en contra de las resoluciones que ordenen la percepción de dichos créditos, si el deudor se ha sometido expresamente a la facultad económico-coactiva; en caso contrario, es decir, si no se ha sometido expresamente a la facultad económico-coactiva, la competencia del Tribunal se limitará a resolver, aun de oficio, si la resolución que ordena el cobro está o no ajustada a la Ley. Tercero. Las resoluciones de todas las autoridades administrativas federales, dictadas en materia fiscal y no sólo las resoluciones de la Secretaría de Hacienda, de sus dependencias o de organismos fiscales autónomos, son susceptibles de impugnarse ante el Tribunal Fiscal de la Federación".

Sin embargo, en otra resolución plenaria, la de 10 de julio de 1939, (17) el Tribunal impuso una seria limitación a su criterio anterior, al decidir que, de acuerdo al artículo 160 del Código Fiscal de la Federación, fundatario de su competencia, no debía conocer de los actos de las autoridades federales que impusieran una multa por infracción a leyes no fiscales, aun reconociendo que dichas multas constituyen créditos fiscales. Así, esto implica -

(16) Heduán Virués, Dolores. Las Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación. Cía. Editorial Continental, S. A. Primera Edición. México, 1961, págs. 61 a 67.

(17) Idem. pág. 67.

que según el Pleno, la competencia no provendría de la naturaleza de un acto en sí, sino de la materia de la Ley - en que le tocó en suerte estar ubicado, tesis que me parece bastante discutible.

La Ley que creó al Tribunal en estudio tuvo una vida efímera, pues su vigencia expiró el 31 de diciembre de 1938, para dar paso al primer Código Fiscal de la Federación que entró a regir en nuestro país, el cual prácticamente incorporó a la Ley de Justicia Fiscal en el Cuarto de sus siete Títulos, con muy ligeros e intrascendentes - cambios.

De esta manera, el fundamento jurídico de la existencia del Tribunal Fiscal de la Federación, que se encontraba en el artículo 1° de la Ley de Justicia Fiscal, encontró ubicación en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación de 1938. (18)

b) Constitucionalidad y Ampliación de Competencia. - Originalmente la competencia del Tribunal Fiscal se reducía, en términos generales, a la decisión de controversias en las que los particulares intervenían como deudores o presuntos deudores del Erario Federal. Sin embargo, el Congreso de la Unión, al parecer tras observar sus buenos resultados, le encomendó la decisión de contiendas en las que los particulares se ostentarían como acreedores - del mismo Erario, al expedir la Ley de Depuración de Créditos a Cargo del Gobierno Federal, que entró en vigor el 1° de enero de 1942 y que inició el proceso de ampliación

(18) Idem, págs. 49 a 52.

de su competencia.

El 1° de junio de 1943 los artículos 96 y 98 de la Ley de Instituciones de Fianzas establecieron una primera instancia administrativa y una subsiguiente contenciosa. Si una institución de ese ramo no hacía el pago de una fianza otorgada en favor de la Federación, una entidad federativa o un Municipio, el acreedor podía promover instancia de reclamación ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y su resolución podía ser impugnada, por cualquiera de las partes, ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

El 24 de noviembre de 1944 el artículo 135 de la Ley del Seguro Social fue reformado para atribuir al Instituto Mexicano del Seguro Social el carácter de organismo fiscal autónomo en cuanto a la determinación, liquidación y percepción de las aportaciones a cargo de patrones y trabajadores; y adoptar las normas del Código Fiscal de la Federación para regir las fases oficiosa y contenciosa del procedimiento en esa materia, lo cual significó una nueva ampliación de la competencia del Tribunal en comentario. (19)

Por Decreto de 16 de diciembre de 1946 el Poder Constituyente Derivado quiso hacer entrar al Tribunal Fiscal de la Federación dentro del mundo jurídico de la constitucionalidad. (20) Hizo esto a través de la siguiente adición a la fracción I del artículo 104 Constitucional,

(19) *Ibidem*, págs. 58 y 59.

(20) Cadena Rojo, Jaime. *Ob. cit.*, pág. 239.

que me parece sumamente criticable:

"En los juicios en que la Federación esté interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de segunda instancia o contra las de tribunales administrativos creados por la ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos".

En principio, la redacción de esta adición es inadecuada porque, en vez de consagrar de manera frontal, y directa la creación de tribunales administrativos, justifica su existencia "como de pasada", es decir, tratando -- tan importante asunto en un nivel secundario o indirecto dentro del contexto, el cual en realidad se está refiriendo a la posibilidad de que las leyes establezcan recursos ante la Suprema Corte de Justicia (fundamento del recurso de revisión fiscal).

Además, insisto en que la justificación de la existencia de un tribunal administrativo dentro de la parte de la Constitución que regula el Poder Judicial, transgrede los principios de hermenéutica y sistemática jurídica que caracterizan el texto original de nuestra Carta Magna.

La división del Supremo Poder de la Federación no se realiza en nuestra Ley Fundamental a través del criterio rector de las funciones, o funcional, menguando importancia a los órganos que las lleven a cabo; por el contrario, dicho criterio de división consiste en el establecimiento de específicos órganos, con el esencial carácter de depositarios de cada Poder (con las funciones que entraña).

De este modo, el Poder Ejecutivo se deposita en un Congreso General, dividido en dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores, de conformidad con el artículo 50 Constitucional.

En este tenor, el Poder Ejecutivo se deposita en un solo individuo, que se denomina "Presidente de los Estados Unidos Mexicanos", en los términos del artículo 80 de la misma Ley fundamental.

Por último, el ejercicio del Poder Judicial se deposita en una Suprema Corte de Justicia, en Tribunales de Circuito y en Juzgados de Distrito, según lo ordena el artículo 94 Constitucional.

Por lo tanto, la adición hecha en 1946 a la fracción I del artículo 104 Constitucional me parece lamentable porque significa la inclusión en nuestra Carta Magna de una inadecuada y deficiente técnica jurídica, que genera confusión y hace más complejo nuestro régimen legal.

Cabe señalar que éste no es el único ejemplo de deficiente técnica jurídica inscrito en nuestra Constitución, pues muchas de sus reformas y adiciones no han sido cuidadosas y se han apartado con frecuencia de su espíritu original, llegándose en la actualidad hasta el extremo de incorporar un "capítulo económico" en disposiciones que están dispersas desordenadamente dentro del Capítulo de las Garantías Individuales. Me parece que dicha Ley Fundamental merece un mayor respeto y que debe idearse un sistema más riguroso para su enmienda o adición.

Así a mi entender, lo adecuado para darle de una manera correcta Constitucionalidad indiscutible al Tribunal Fiscal de la Federación era -y es-, primero, decretar una adición dentro del Capítulo del Poder Legislativo, específicamente al artículo 73 (pudiendo quedar ubicada en la fracción XXIII o en la XXVIII, ya que ambas están derogadas), para otorgar al Congreso la facultad de dictar leyes que establezcan la creación de tribunales administrativos autónomos, ajenos al Poder Judicial.

En combinación con esto, debería establecerse una reforma al artículo 94 Constitucional, señalando una excepción expresa a la norma fundamental de que el Poder Judicial se deposita en una Suprema Corte de Justicia, en Tribunales de Circuito y Juzgados de Distrito y vinculándola con la adición al artículo 73 propuesta.

Y, por supuesto, debía reformarse el segundo párrafo de la fracción I del artículo 104 Constitucional, suprimiendo toda referencia a tribunales administrativos. En la actualidad, en virtud de la reforma que dicha disposición sufrió en 1968, son los párrafos segundo y tercero de dicha fracción los que requieren tal cambio, como se expondrá en el correspondiente párrafo de este trabajo.

Unos días después de la adición constitucional que se ha comentado, continuó el proceso de ampliación competencial del Tribunal Fiscal, mediante el Decreto de 31 de diciembre de 1946, que le otorgó atribuciones para conocer todas las controversias fiscales del Departamento del

Distrito Federal. (21)

Este último aumento de competencia trajo consigo el temor de que quedara ya desbordada la capacidad de funcionamiento eficaz del organismo jurisdiccional, por lo que paralelamente se reformó, con acierto, el artículo 147 - del Código Fiscal de la Federación para extender su estructura, de cinco a siete Salas, y de quince a veintidós Magistrados.

El 28 de febrero de 1949 el artículo 135 de la Ley del Seguro Social fue nuevamente reformado, de manera que la atribución conferida al Instituto Mexicano del Seguro Social como organismo fiscal autónomo ya no quedó limitada a las aportaciones a cargo de patrones y trabajadores, sino que se extendió a los intereses moratorios y capitales constitutivos, acrecentando consiguientemente la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación. (22)

En sentido contrario, en enero de 1951 operó una reducción de la competencia en estudio, al expedirse una Ley Federal de Instituciones de Fianzas que abrogó la anterior y suprimió las atribuciones del Tribunal Fiscal en esa materia. Sin embargo, tal reducción resultó fugaz, pues mediante el Decreto de 26 de diciembre de 1953, en vigor a partir de marzo de 1954, se reformó el artículo 95 de la nueva Ley y se adicionó con una 95 bis, que otorgó al Tribunal competencia directa para calificar la lega

(21) Ponce Gómez, Francisco. Organización y Funcionamiento del Tribunal Fiscal de la Federación. TFF, 45 Años. México, 1982, - pág. 206.

(22) Idem. págs. 205 y 206.

lidad del requerimiento de pago hecho a esas institucio--
nes con cargo a fianzas otorgadas en favor de las mismas
entidades públicas. (23)

Ya no en el ámbito competencial, sino en el estruc-
tural, el 1° de enero de 1962 el primer párrafo del artí-
culo 147 quedó reformado para disponer que el Tribunal -
Fiscal de la Federación se compondría de veintidós Magis-
trados, de los cuales, el electo o reelecto Presidente no
integraría Sala alguna, excepto para suplir a los demás -
Magistrados en faltas temporales no excedentes de un - -
mes. (24)

El mismo 1° de enero de 1962 el artículo 160 del Có
digo Fiscal de la Federación quedó adicionado con una nu
va fracción, que le otorgó competencia para conocer de -
los juicios que se iniciaren con motivo de controversias
suscitadas sobre interpretación y cumplimiento de contra-
tos de obras públicas celebrados por las dependencias del
Poder Ejecutivo Federal. (25)

Algunos supuestos jurídicos de la Ley de Depuración
de Créditos a Cargo del Gobierno Federal pasaron a formar
parte expresa del artículo 160 del Código Fiscal de la Fe
deración, regulador de la competencia del Tribunal Fiscal
de la Federación. Estos supuestos fueron los referentes a
pensiones militares y civiles (éstas limitadas en la prác
tica a las de los Veteranos de la Revolución, únicas que

(23) Heduán Virués, Dolores. Ob. cit., págs. 59 y 60.

(24) Heduán Virués, Dolores. Cuarta Década del TFF. cit., págs. 64
y 65.

(25) Idem. pág. 105.

generaron controversias ante el Tribunal, a partir del 1° de enero de 1966.

Con la adición en el citado artículo 160 de una - - fracción alusiva a lo expresado en el párrafo anterior, - se aprovechó, por parte del Legislador, para abrir la competencia del Tribunal en materia de prestaciones de carácter pensionario, a todos los trabajadores públicos, pre--suntos pensionistas o pensionados con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado. (26)

También el 1° de enero de 1966 se modificó una fracción del mencionado artículo 160, de manera que desde ese día la competencia del Tribunal se vio ampliada para conocer, no sólo de los juicios contra acuerdos que impusie--ran sanciones por infracciones a leyes fiscales, como estaba establecido, sino contra todo acuerdo administrativo que impusiera definitivamente multas por infracción a la legislación federal o del Distrito Federal, lo cual significó una importante ampliación competencial.

c) Nueva Reforma Constitucional y Primera Ley Orgá-
nica.- El 29 de diciembre de 1966 el Congreso General - - aprobó la iniciativa de un nuevo Código Fiscal de la Federación -el segundo en la historia de los Estados Unidos - Mexicanos, para entrar en vigor el 1° de abril de 1967. - En uno de los párrafos de su Exposición de Motivos, se - lee:

(26) Ibidem. págs. 96 a 98.

"...Se ha considerado procedente eliminar del Código los preceptos relativos a la organización del Tribunal Fiscal, porque se considera que deben ser materia de una Ley especial susceptible de modificarse de acuerdo con la evolución de la competencia y funcionamiento del mismo Tribunal, según lo vaya requiriendo la marcha de la administración pública."

Así, paralelamente se aprobó por el mismo Congreso la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, que también entró a regir el 1º de abril de 1967. Esta institución no sufrió variantes de importancia, por virtud de tal Decreto, en cuanto a su estructura, organización o competencia. (27)

En 1968 la fracción I del artículo 104 Constitucional sufrió una nueva enmienda, al ser reformado su párrafo segundo y adicionado un tercero. A continuación se transcriben los textos correspondientes, que rigen actualmente, salvo la supresión de la referencia a los territorios Federales, efectuada en 1974:

"...Las leyes federales podrán instituir tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal o del Distrito y Territorios Federales, y las particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

Procederá el recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia contra las resoluciones definitivas de dichos tribunales administrativos, sólo en los casos que señalen las leyes federales, y siempre que esas resoluciones hayan sido dictadas como consecuencia de un recurso interpuesto dentro de la jurisdicción contencioso-adminis

(27) Ibidem. págs. 56, 57 y 62.

trativa. La revisión se sujetará a los trámites que la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y la resolución que en ella dicte la Suprema Corte de Justicia quedará sujeta a las normas que regulan la ejecutoriedad y cumplimiento de las sentencias de amparo".(28)

Con esta reforma queda subsanada la primera de las dos críticas que hice a la reforma de 1946, puesto que ahora sí se autoriza directa y frontalmente, como es debido, la institución de tribunales de lo contencioso administrativo, aunque sí sea muy discutible la idoneidad de la existencia del recurso de revisión fiscal, sancionada en el último párrafo.

Sin embargo, con esta reforma quedó intacta la segunda crítica expresada con respecto a la reforma de 1946, pues permanece el argumento apuntado de que la institución (o su autorización) de tribunales de lo contencioso-administrativo en el artículo 104 Constitucional, en pleno Capítulo Del Poder Judicial, es violatoria de los principios de hermenéutica y sistemática del texto constitucional, introduciendo en él el desorden y la incongruencia, constituyendo un ataque al espíritu de nuestra Ley fundamental.

El 28 de diciembre de 1971 el Congreso General expidió un Decreto reformando una fracción del artículo 22 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, (29)

(28) Cortina Gutiérrez, Alfonso. Perspectiva de la Justicia Administrativa en México. Análisis de Derecho Comparado Constitucional y Administrativo. TFF, 45 Años. México, 1982, Tomo II, Pág. 340.

(29) Rivera Del Valle, Antonio. Naturaleza Jurídica y Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación. UNAM. México, 1973, pag. 49.

el cual regulaba la competencia del mismo, desproveyéndolo de la competencia para conocer de resoluciones sancionatorias por infracción a las normas administrativas del Distrito Federal, la cual pasó al Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, de reciente creación. Esta fue la primera reducción competencial importante en la evolución de nuestro Tribunal, pues ha tenido un carácter permanente.

No obstante, el proceso de ampliación de competencia se reanudó al año siguiente, pues por Decreto de 21 de abril de 1972 fue expedida la Ley del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, cuyo artículo 30 le dió el carácter de organismo fiscal autónomo y le otorgó competencia al Tribunal Fiscal para conocer de lo relativo a las cuotas obrero patronales, previa interposición de un recurso administrativo.

A pesar de que la Ley del Seguro Social de 1943 fue abrogada por una nueva en 1973, ésta mantuvo inalterable la competencia del Tribunal Fiscal en materia de aportaciones a cargo de patrones y trabajadores, capitales contitutivos e intereses moratorios. Dicha Ley entró a regir el 1° de abril de 1973.

Por virtud de la Ley y Reglamento para la Prevención y Control de la Contaminación del Ambiente, así como por la expedición de la Ley Federal de Protección al Consumidor, hubo un incremento en las actividades del Tribunal, derivada de las sanciones impuestas por violación a

las mismas. (30)

d) Transformación por su Segunda Ley Orgánica.- El 27 de diciembre de 1977 el Congreso General expidió una nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de febrero de 1978, que entró en vigor ciento ochenta días después, abrogando la anterior y transformando la estructura y la organización del Tribunal, pero dejando intacta su naturaleza y casi inalterable su competencia.

La nueva estructura del Tribunal se integró con una Sala Superior y diversas Salas Regionales, y será expuesta con mayor detalle en el numeral 4 que sigue a este - apartado. Basta decir, dentro del tema de la evolución - fundamental del organismo, que la Ley previó un proceso - paulatino de desconcentración territorial, a través de la iniciación progresiva de actividades de las distintas Salas Regionales a lo largo y ancho del territorio nacional, proceso que concluyó en 1982.

El texto original suprimió una de las siete Salas - que funcionaban en el Distrito Federal y señalaba la desa - parición posterior de otras, de manera que quedarán sólo tres en la Ciudad de México. Sin embargo, una percepción adecuada de la realidad nacional condujo a una reforma le - gislativa en vigor en 1982, estableciendo que permanecerían seis Salas en esta Ciudad.

(30) Cadena Rojo, Jaime. Efemérides del Tribunal Fiscal de la Federación. Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años. México, 1982, Tomo II. pág. 135.

Esto fue acertado porque la mayor parte de la administración pública federal sigue un proceso de descentralización muchísimo más lento, de manera que la mayoría de las autoridades ordenadoras de resoluciones de las que puede conocer el Tribunal Fiscal, están y seguirán por muchos años aquí. Incluso en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se ha seguido el criterio de centralizar la administración de los contribuyentes importantes en el aspecto financiero, en la capital de la República.

En el aspecto competencial, sólo ocurrió un cambio de importancia: la anterior Ley le facultaba al Tribunal para conocer de resoluciones definitivas que constituyeran responsabilidades contra funcionarios o empleados de la Federación o del Departamento del Distrito Federal, por actos que no sean delictuosos, la nueva ley suprimió el requisito de que los actos no fueran delictuosos, y añadió lo relativo a particulares involucrados en dichas responsabilidades, con el consiguiente aumento de competencia.

El 3 de enero de 1979 entró en vigor la segunda reducción importante de competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, al privársele de la facultad de conocer de las resoluciones dictadas por autoridades fiscales del Distrito Federal, la cual pasó como había ocurrido en el terreno de las resoluciones sancionatorias al Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal. Con esto, la competencia a nivel local de nuestro Tribunal se redujo a la materia administrativa de responsabilidades de servidores públicos y particulares involucrados en ellas.

Sin afectar la estructura ni la competencia del Tribunal, el Congreso General expidió el 30 de diciembre de 1981 un nuevo Código Fiscal de la Federación, que entró en vigor en el transcurso de 1983 y que es el que actualmente rige el procedimiento objeto de la jurisdicción del Tribunal Fiscal.

4. CARACTERES PRINCIPALES.

a) Naturaleza. - Algunas de las propiedades esenciales características del Tribunal Fiscal de la Federación han sufrido ciertas variaciones, mientras que otras han permanecido inmutables.

Continúa siendo un tribunal administrativo de justicia conferida por la Ley fundamental, pero ya no emite sus fallos en representación del Poder Ejecutivo, sino con carácter plenamente autónomo.

La designación de "justicia delegada" se utiliza para distinguir su régimen del de "justicia retenida", de los cuales ya se ha hablado en este trabajo. Sin embargo, ahora que el Tribunal emite sus fallos simplemente en virtud de un ordenamiento legal, es más propio prescindir de encasillarlo en los regímenes citados y expresar que es un tribunal autónomo que emite sus fallos por disposición de la Ley o en acatamiento a una norma jurídica.

Al respecto, el autor Leopoldo R. Arreola Ortiz ha manifestado: ⁽³¹⁾

(31) Arreola Ortiz, Leopoldo R. La Naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación. Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años. México, 1982, Tomo II, pág. 193.

"La autonomía que en un principio se le otorgara al Tribunal no es la misma que la de que actualmente goza, - pues en tanto que a la creación del Tribunal era el poder ejecutivo el que por delegación otorgaba al Tribunal su - facultad jurisdiccional (posición que resulta contradictoría de origen, pues el Poder Ejecutivo no es el receptáculo constitucional de la función jurisdiccional), a partir del Código Fiscal de 1967 es el poder legislativo el que a través de la ley le otorgó esa atribución, con lo cual se rompió el vínculo jurídico requerido para que pueda -- darse la figura de la justicia delegada, concluyéndose de ello que esta clase de justicia ha desaparecido, para dar paso a una justicia autónoma, piedra de toque de una verdadera "autonomía" del Tribunal en el campo jurídico, sustentada en la independencia formal y material que este organismo ha alcanzado cada vez en mayor medida".

Sigue siendo un tribunal contencioso de anulación. - Aunque algunos autores pretendan que es de plena jurisdicción porque puede precisar los términos en que la autoridad debe cumplir una sentencia suya, realizando un determinado acto o iniciando un procedimiento, lo cierto es - que un tribunal de plena jurisdicción se caracteriza porque el acto nuevo se identifica con su sentencia, la cual substituye a aquél, mientras que en un tribunal de anulación, como el que se analiza, lo que hace la autoridad administrativa es tratar de cumplir con una sentencia, según lo ha explorado el Dr. Alfonso Nava Negrete en su - obra "Derecho Procesal Administrativo".

Al respecto existe la siguiente tesis de Jurisprudencia, sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal

de la Federación:

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- La naturaleza jurídica del procedimiento que ante él se desarrolla, es simplemente la de un contencioso de anulación y no de plena jurisdicción. (420).

C.S. entre No. 1102/37 y 2393/37.- Resuelta el 12 de julio de 1937, por mayoría de 7 votos.

R.T.F. 1937-48, P. 30.

El procedimiento pasó de oral a escrito, en virtud de lo impráctico del primero, llegándose incluso hasta el extremo de que el Código Fiscal de la Federación de 1981, actualmente en vigor, suprimió la institución de la audiencia.

La competencia original del Tribunal ha sufrido un trascendente proceso de intensa ampliación, según se ha reseñado detalladamente en el numeral anterior de este Capítulo; sin embargo, en fechas recientes este proceso se ha invertido, caracterizándose por una incipiente tendencia de reducción competencial, provocada por el traslado de facultades al Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

La carga de la prueba sigue siendo del actor, pues se presumen válidos los actos y decisiones de las autoridades. Sin embargo, en estricta justicia, el demandante no está obligado a probar hechos negativos.

Las decisiones del Tribunal ahora tienen sólo fuerza de cosa juzgada relativa, independientemente del resultado del fallo. Esto, que es lamentable, es así porque la - autoridad tiene a su alcance el recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte de Justicia, contra las sentencias de la Sala Superior, en casos de importancia y trascendencia. Por su parte, el contribuyente puede acudir al juicio de amparo contra las sentencias de Salas Regionales o de la Sala Superior.

b) Estructura. - El Tribunal Fiscal de la Federación está integrado por una Sala Superior, compuesta de nueve Magistrados, y por dieciseis Salas Regionales, integradas cada una por tres Magistrados.

El Presidente del Tribunal es uno de los nueve miembros de la Sala Superior, la cual también preside; dura - en su cargo un año, pudiendo ser reelecto.

Los Magistrados son nombrados por el Presidente de - la República, con aprobación del Senado. En este aspecto, se suprimió afortunadamente el anterior requisito de que los propusiera la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo cual constituía un verdadero atentado al principio de imparcialidad del juzgador con respecto a las partes. También debe designar Magistrados Supernumerarios, a manera de "emergentes", para suplir algunas ausencias de los Numerarios.

Duran los Magistrados seis años en su cargo y no pueden ser removidos, sino en los casos y de acuerdo con el procedimiento aplicable para los funcionarios del Poder -

Judicial de la Federación.

Seis de las dieciseis Salas Regionales se llaman Metropolitanas, por tener su sede y su jurisdicción en el Distrito Federal.

Las otras diez Salas Regionales tienen su nombre, jurisdicción y sede de acuerdo a lo que a continuación se indica:

Noroeste: Baja California, Baja California Sur, Sinaloa y Sonora, con sede en Cd. Obregón, Son. Norte-Centro: Coahuila, Durango, Chihuahua y Zacatecas, con sede en Torreón, Coah. Noroeste: Nuevo León y Tamaulipas, con sede en Monterrey, N. L. Occidente: Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit, con sede en Guadalajara, Jal. Centro: Guanajuato, Michoacán, Querétaro y San Luis Potosí, con sede en Celaya, Gto. Hidalgo-México: Hidalgo y México, con sede en Tlalnepantla, Méx. Golfo-Centro: Tlaxcala, Puebla y Veracruz, con sede en Puebla, Pue. Pacífico-Centro: Guerrero y Morelos, con sede en Cuernavaca, Mor. Sureste: Chiapas y Oaxaca, con sede en Oaxaca, Oax. Peninsular: Campeche, Tabasco, Quintana Roo y Yucatán, con sede en Mérida, Yuc.

Uno de los tres Magistrados que integran cada Sala Regional funge como Presidente de la misma durante un año pudiendo ser reelecto.

La estructura del Tribunal Fiscal de la Federación se completa con un Secretario General de Acuerdos, quien lo es también de la Sala Superior; un Oficial Mayor, así

como el número necesario de Secretarios, Actuarios, Peritos y Empleados administrativos.

No obstante que la actual Ley Orgánica no consideró inexplicablemente al antiguo Redactor del Periódico de Justicia Fiscal de la Federación, se señala como atribución del Presidente la de publicar la Jurisprudencia del Tribunal y las sentencias de la Sala Superior cuando constituyan Jurisprudencia o cuando la contraríen, incluyendo los votos particulares que con ella se relacionen, así como aquéllas que considere que deben darse a conocer por ser de interés general.

Combinando la anterior contribución presidencial con la de la Sala Superior de designar las Comisiones de Magistrados que sean necesarias para la administración interna del Tribunal, se ha dado pie para que en la práctica funcione -por cierto eficientemente- la publicación periódica de una Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, encomendada a una Comisión de Magistrados y a una Coordinación.

CAPITULO II

LA ESTRUCTURA DEL JUICIO DE NULIDAD.

PROCEDENCIA DEL JUICIO.- DEMANDA Y CONTESTACION.- INCI-
DENTES Y PRUEBAS.- EL CIERRE DE INSTRUCCION Y LA SENTEN-
CIA.- RECURSOS.- NOTIFICACIONES Y TERMINOS.- JURISPRU-
DENCIA.

I.- REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DEL JUICIO.

El Sexto y último Título del Código Fiscal de la Federación se denomina "Del Procedimiento Contencioso Administrativo" y, tras un primer capítulo de disposiciones generales, trata en el segundo lo relativo a la procedencia del juicio, en sentido negativo; es decir, en realidad lo que regula es la improcedencia del juicio, y su consiguiente sobreseimiento. La improcedencia la determina a través de la enunciación casuística de once hipótesis concretas, más una fracción que deja abierta la puerta para que otras normas jurídicas establezcan causales diversas. Da la impresión de que se prefirió regular la procedencia desde una perspectiva negativa por temor a confundirla con la competencia del Tribunal, la cual en realidad constituye uno de los dos grandes rubros que integran aquélla.

A mi parecer, en pro del principio de claridad, sería conveniente regular la procedencia del juicio desde un punto de vista afirmativo o positivo y reduciendo la larga enumeración de hipótesis a los dos grandes conceptos en que pueden sintetizarse: la competencia del Tribunal (requisito genérico de procedencia) y el interés jurídico del actor (requisito específico de procedencia). Con esto se lograría una mejor aproximación al cumplimiento de la garantía de seguridad jurídica, gracias a una más fácil comprensión de la norma por los gobernados, sobre todo por los legos en la materia.

a) Que el Tribunal sea Competente.- Este es el requisito genérico de procedencia del juicio y comprende en la

actualidad las fracciones II, V, VI, VII y VIII del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación.

La fracción II lo establece en forma directa, al señalar que es improcedente el juicio contra actos cuya impugnación no corresponda conocer al Tribunal.

Respecto a las demás fracciones arriba enumeradas, es evidente que está excluido de la competencia del Tribunal el conocer de actos que sean materia de un juicio o recurso pendiente, que puedan impugnarse por un recurso forzoso, que sean conexos a otro impugnado por un recurso diferente o que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.

En todo caso, las aclaraciones expresas necesarias correspondientes a este concepto deberían incluirse en la norma idónea, ubicada en la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación (artículo 23).

b) Que el Actor tenga Interés Jurídico.- Este es el requisito específico de procedencia del juicio y comprende en la actualidad las fracciones I, III, IV, IX, X y XI del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación.

Al igual que ocurre con la incompetencia del Tribunal, una fracción ahora, la I, establece directamente que es improcedente el juicio contra actos que no afecten los intereses jurídicos del demandante.

También es claro que el interés jurídico del actor se ha extinguido cuando el acto ha sido ya materia de sen

tencia del Tribunal Fiscal, o cuando ha sido consentido.

En relación al consentimiento, algunas autoridades incurrieron en la práctica indebida de imprimir una leyenda de aceptación expresa en sus liquidaciones, la cual era firmada inadvertidamente por muchos administrados, lo cual constituye una verdadera trampa jurídica. Dicha práctica fue reprobada acertadamente por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, la cual sentó la tesis de Jurisprudencia que enseguida se transcribe:

IMPROCEDENCIA CASO EN EL CUAL NO EXISTE CONSENTIMIENTO EXPRESO.- No es exacto que cuando un actor estampa su firma en una resolución abajo de la leyenda que aparece impresa: "Acepto la determinación y la liquidación de diferencias", la consienta expresamente, pues en primer término dicha aceptación al estar impresa en el documento no significa que fue hecha por el afectado, si no puesta por la propia autoridad; resultando de ello que no existió un verdadero consentimiento por parte del actor, pues de haber existido, él, de su puño y letra, hubiera estampado no sólo su firma, sino la frase en cuestión, que es, en última instancia, a través de la cual se habría reflejado ese consentimiento. Además, conforme al artículo 1803 del Código Civil de aplicación federal, dicho acto debe ser interpretado como un acuse de recibo que tiene por única finalidad el certificar que el causante recibió en forma personal el documento en cuestión; máxime si se tiene en cuenta que dichos causantes no son especialistas en derecho fiscal, y que en el momento de hacérseles entrega de una liquidación, los mismos la podrán firmar sin saber si se encuentra formulada conforme a la ley, por cuyo motivo se les otorga el término de quince días para que se alleguen a personas que los asesoren a efecto de impugnar las resoluciones que a su juicio los perjudiquen, o bien que de lo contrario se conformen con ellas. (610).

Revisiones 1129/78, 566/79 y 748/79, resueltas en sesiones de 18 de septiembre de 1979 la primera y de 26

del mismo mes y año las otras dos, por mayoría de 6 votos.

(JURISPRUDENCIA N° 49)

R.T.F. Año II, No. 10, Enero-Febrero de 1980, p. 49.

Por último, no puede decirse que hay interés jurídico si no se hace valer ningún agravio o si el supuesto acto reclamado no existe, ni tampoco cuando un Ordenamiento general no le ha sido aplicado en concreto, siendo este último caso ya de explorado-derecho en el ámbito mexicano.

Por lo tanto, se reafirma lo expresado en el apartado anterior; bastaría la breve aclaración del concepto de falta de interés jurídico para obviar esta obscurecedora enumeración de seis casos, hecha de manera taxativa.

En relación al interés jurídico, Francesco Carnelutti señala⁽³²⁾ que el objeto del juicio puede definirse como "un conflicto (intersubjetivo) de intereses calificado por una pretensión resistida (discutida). El conflicto de intereses es su elemento material y la pretensión y la resistencia, su elemento formal".

Finalmente, como apéndice a los dos incisos anteriores, es preciso apuntar que la última fracción, la XII, - del artículo en comento, rompe, como suele suceder con las enumeraciones casuísticas, con el método taxativo uti

(32) Carnelutti, Francisco. Instituciones del Proceso Civil. Editorial E.J.E.A. Buenos Aires, 1959, Tomo I, pág. 523.

lizado hasta la penúltima fracción (la XI), al extender - la posibilidad jurídica de la improcedencia del juicio a otros señalamientos que pudieran encontrarse, ya sea en - el mismo Código, o en otras "Leyes fiscales", especiales. Este último recurso, que lamentablemente es utilizado con frecuencia por los legisladores sólo es fuente de una absoluta inseguridad jurídica que obliga al gobernado a ase sorarse de un abogado, pues es necesaria la minuciosa investigación de toda la legislación en materia fiscal, - - cuando lo correcto es que en este lugar se regule por com pleto la procedencia del juicio, sin dejar lugar a ningún resquicio que pueda dar nacimiento a subterfugios y a ver daderas y sofisticadas trampas jurídicas, en perjuicio de la idea de justicia.

2. DEMANDA Y CONTESTACION.

a) Demanda. - Para el autor Brunetti, demanda es "el escrito dirigido al tribunal en la forma prescrita por la Ley, que debe satisfacer las condiciones típicas indicadas en ella". (33)

Chioventa afirma que "demanda es el acto mediante - el cual la parte, afirmando existir una voluntad concreta de la Ley, que le garantiza un bien, declara querer que - esa voluntad sea aplicada e invoca a tal fin la autoridad del Órgano jurisdiccional". (34)

Briseño Sierra sostiene que "una demanda sería el -

(33) Citado por Briseño Sierra, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Ed. Robredo. México, 1964. pág. 328.

(34) Citado por Briseño Sierra, Humberto. Ob. cit. pág. 329.

ejercicio de una pretensión apoyada en derecho. El sujeto que demanda la nulidad de un acto, de un procedimiento o de una resolución, se apoya en un derecho del que es titular: el derecho a exigir la anulación". (35)

Por último, para Eduardo Pallares "la demanda es el acto jurídico mediante el cual se inicia el ejercicio de la acción. Debe contener lo que se demanda, los hechos jurídicos en que se funda, la acción que se ejercita, los fundamentos legales que la apoyan y debe presentarse oportunamente". (36)

Entrando al texto legal que nos interesa, el artículo 208 del Código Fiscal de la Federación dice lo siguiente:

"Artículo 208.- La demanda deberá indicar: I. El nombre y domicilio del demandante. II. La resolución que se impugna. 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. VI. La expresión de los agravios que le causó el acto impugnado. VII. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya".

Un párrafo final expresa que, si falta alguno de tales señalamientos, el magistrado instructor debe requerirlos, otorgando al respecto un plazo fatal de 5 días, so pena de tener por no presentada la demanda.

El señalamiento del domicilio del demandante es -

(35) Ob. cit., pág. 329.

(36) Pallares, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Ed. Porrúa, S. A. México, 1966. pág. 215.

ocioso y sólo provoca el alargamiento y complicación del escrito de demanda, pues el único importante para el juicio en la generalidad de los casos es el diverso domicilio para recibir notificaciones, que normalmente es el que corresponde al mandatario o abogado patrono.

La Dra. Dolores Heduán Virués en su obra "Cuarta Dé cada del Tribunal Fiscal de la Federación"⁽³⁷⁾ clasifica - las resoluciones impugnables en expresas, las que se comunican al promovente de manera clara e indubitable; implícitas, las que resultan de una interpretación lógica de su texto; y fictas, cuando se configuran a través del silencio de la autoridad en relación a una instancia o petición formulada por el gobernador (actualmente establecida esta hipótesis en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación).

La autoridad demandada es aquella que dictó la resolución que se impugna. El caso de particulares demandados por la autoridad administrativa que les ha dictado una resolución favorable es rarísimo, por no decir inexistente.

La indicación de hechos, ofrecimiento de pruebas y expresión de agravios conforman la parte medular de la demanda, pues constituyen el único aporte al alcance del actor para el establecimiento de la litis o controversia, - la cual está integrada por la resolución impugnada, la demanda (principalmente los señalamientos contenidos en este párrafo) y la contestación de la demanda.

(37) Heduán Virués, Dolores. Ob. cit. págs. 110 y 111.

El artículo 230 del Código en comento declara admisible toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. No obstante que el artículo 234 establece ciertas reglas para la valoración de pruebas en sus dos primeras fracciones, el párrafo final señala que la Sala puede no sujetarse a ellas y consagra así el principio de libre apreciación del juzgador, siempre que su criterio esté fundado razonablemente (lo cual no era necesario expresarse, pues ese deber se encuentra contemplado en el artículo 16 Constitucional).

La referencia a la expresión de agravios nos informa de una clara influencia del Juicio de Amparo. La noción de agravio es sustentada por el Lic. José R. Padilla en su obra "Sinopsis de Amparo", donde estima lo siguiente: "Agravio es el perjuicio que sufre el gobernado en su esfera de derechos por el acto de autoridad o acto reclamado"⁽³⁸⁾. Este señalamiento, que constituye un verdadero capítulo de la demanda, viene a substituir al llamado de "conceptos de nulidad", que establecía el Código Fiscal anterior.

El actual Código Fiscal de la Federación merece la crítica de que, en lugar de afinar los conceptos del Código anterior, en algunas ocasiones los empeora. Tal es el caso al regular la figura del tercero, limitándola al llamado tercero interesado, distinguiéndola de la del coadyuvante de la autoridad administrativa, al cual niega el -

(38) Padilla, José R. Sinopsis de Amparo. Cárdenas, Editor y Distribuidor. Segunda Edición, México, 1978, pág. 24.

carácter de tercero. Esto se aprecia con claridad en el artículo 211, el cual establece un tratamiento disyuntivo para ambos, al señalar que pueden apersonarse en juicio.

Así, tanto para los integrantes del medio jurídico en general, como para la doctrina en particular, según se aprecia en las obras de Chioyenda,⁽³⁹⁾ Heduán⁽⁴⁰⁾ y Noriega,⁽⁴¹⁾ siempre se ha entendido que el tercero es una figura que admite dos clases: el coadyuvante y el interesado (aunque se utilicen nombres distintos, pero equivalentes).

Es interesante transcribir las afirmaciones ilustrativas que al respecto hace el Dr. Alfonso Noriega.⁽⁴²⁾ Si bien se encuentran insertas en su obra "Lecciones de Amparo", son aplicables al juicio fiscal porque tratan un tema de Teoría General del Proceso:

"...La doctrina acepta la posibilidad de que, además del actor y del demandado, existan otras partes que intervienen en los juicios, partes que, de acuerdo con la gráfica expresión de Chioyenda, no ocupan en él "posiciones fundamentales", como el actor y el demandado, sino "posiciones secundarias". En efecto, en la doctrina y en las legislaciones extranjeras, como por ejemplo el Código Procesal italiano, reconocen que 'cualquier persona que tenga interés en una causa pendiente entre otras dos, podrá intervenir en ella'. Esta es la figura procesal que -

(39) Citado por Alfonso Noriega en *Lecciones de Amparo*. Editorial Porrúa, S.A. Primera Edición, México, 1975. pág. 330. La obra de referencia de Giuseppe Chioyenda es: *Instituciones de Derecho Procesal Civil*. Edit. Revista de Derecho Privado. Madrid, 1940.

(40) Heduán Virués, Dolores. Ob. cit. págs. 163 a 165.

(41) Noriega, Alfonso. *Lecciones de Amparo*. Ed. Porrúa, S.A. Primera Edición, México, 1975. pág. 330.

(42) Idem.

se llama intervención voluntaria, para distinguirla de la intervención coactiva u obligada, que tiene otro carácter puesto que no es la consencuencia de un acto de voluntad espontánea, sino la exigencia de una voluntad ajena, ampara por la ley.

La intervención voluntaria, a su vez, puede revestir dos formas absolutamente diferentes: la intervención adhesiva y la intervención principal. La primera forma se caracteriza porque el tercero interviene en su calidad de coadyuvante, es decir, interviene en ayuda de una parte; por ello, todo cuanto hace en el proceso, lo hace por un derecho ajeno; pero no es un representante de la parte, precisamente por que ésta ya es parte en la causa.

La segunda figura de la llamada intervención voluntaria, que es la intervención principal, tiene por objeto hacer valer, frente a cualquiera de las partes, un derecho propio del que interviene, incompatible con la pretensión deducida en el juicio por el actor. En otras palabras, la intervención principal se refiere al supuesto de que un tercero sea titular de un derecho que, a pesar de ser incompatible con el que se ha planteado y se ventila en un juicio, puede ser afectado por la resolución que se dicte en dicho juicio. Es por ello, que la intervención del tercero en este caso, tiene como finalidad el prevenir y evitar que, independientemente de la materia controvertida en el juicio, se pueda crear una situación, al dictarse la sentencia respectiva, que lo perjudique en su persona o patrimonio..."

En el Código Fiscal de la Federación, cuando el tercero interesado es señalado en la demanda y emplazado a juicio se hace surgir la figura de la intervención coactiva del tercero, para defender su interés jurídico. Sin embargo, el derecho del tercero interesado no puede depender de la sola voluntad del actor de señalarlo en la demanda, pues entonces quedaría desprotegido legalmente, así que tiene a su alcance la posibilidad de presentarse espontáneamente en el juicio, dando lugar a la figura de la intervención voluntaria principal del tercero, a que se refiere el autor Alfonso Noriega.

Finalmente, la intervención adhesiva del tercero se presenta con la figura del coadyuvante de la autoridad ad ministrativa, que el Código en comento regula como "el - coadyuvante", pero negándole erróneamente el carácter de tercero (si no es tercero, ¿qué es?).

Cabe destacar que al Código Fiscal anterior se le - criticó por establecer como presupuesto para la simple in tervención del tercero, el que "apareciera" como titular de un derecho. Ahora se mantuvo la misma hipótesis, pero con un lenguaje más pobre: el tercero que "tenga un derecho" incompatible con la pretensión del demandante.

La crítica está enderezada en el sentido de que el derecho de intervención del tercero es análogo al derecho de acción del demandante, en cuanto que no debe exigírsele la titularidad de un derecho, sino su simple preten- - sión al respecto, aunque con posterioridad resulte que en realidad no se tenía tal derecho, pero eso debe ser materia de la sentencia, del desechamiento o del sobreseimiento, pero respetando el derecho a la acción y a la inter vención. Precisamente uno de los supuestos del desecha- - miento de la demanda o de la intervención, debe ser el - ejercicio notoriamente frívolo de tales derechos, lo cual incluso amerita una sanción. Es rarísimo que se presente el caso de la intervención de un tercero, en cualquiera - de sus formas, en un juicio fiscal.

En determinados casos es posible ampliar la demanda mediante un escrito diverso, con posterioridad a la con- - testación de la misma. Este supuesto puede darse en tres hipótesis:

a) Cuando se impugna una resolución negativa ficta, porque la autoridad puede fundarla y motivarla en su contestación.

b) Si el actor considera que la modificación del acto impugnado se practicó ilegalmente. Este caso se presenta en el supuesto de que la autoridad sostenga en su contestación la existencia de una notificación legal, pues antes de la promoción de la demanda lo que procede es el recurso de nulidad de notificaciones.

c) Cuando en la contestación se sostenga que el juzicio es improcedente por consentimiento tácito. Esta hipótesis está muy relacionada con la anterior, pues el demandado acudirá con la mayor frecuencia al argumento de que, habiéndose notificado un acto o resolución al hoy actor, éste no lo combatió en los plazos que marcan las leyes, - por lo que debe considerarse tácitamente consentido.

La ampliación de la demanda la autoriza, taxativamente, el artículo 210 del Código Fiscal de la Federación. Los argumentos materia de la ampliación no podrían hacerse valer vía alegatos, pues estos no forman parte oficial de la litis.

El actor debe adjuntar una copia de la demanda para cada una de las partes y una copia de los documentos anejos para el titular de la Secretaría de Estado u organismo descentralizado del que dependa la autoridad demandada, pero siempre a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando se controvierta el interés fiscal de la Federación, ya que dicha Secretaría y/o dicho Titular tienen el

carácter de parte, en los términos del artículo 198 fracción III del Código en comento.

Sin embargo, es difícil descubrir un juicio fiscal en el que no se controvierta el interés fiscal de la Federación, ya que incluso en los casos de multas administrativas o de pensiones a cargo del Erario Federal, se controvierte dicho interés. El único caso que se observa en contrario es en lo relativo a la materia de responsabilidades de servidores públicos del Distrito Federal, si se interpreta que el interés fiscal que en esas hipótesis se controvierte es el local. Por lo tanto, en la mayoría - - abrumadora de los casos es necesario destinar copia de la demanda y de sus anexos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

A mi juicio, sólo debería destinársele copia de la demanda y de los documentos anexos a la autoridad demandada. Considero ocioso y la imposición de una carga exorbitante e injusta para el actor el tener que ocuparse de esta cuestión.

Ciertamente en mi opinión no tiene ningún caso el - que tal órgano o Secretaría, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, formen parte del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación pues, además de la molestia y gasto indebidos que se imponen al actor, el cúmulo de anexos que se les envían sólo sirve para engrosar inúltimamente sus archivos, ya que en realidad no realizan ninguna actuación de importancia en el juicio.

Así, en el caso de que un asunto mereciera realmen-

te la atención de esas autoridades superiores, la autoridad demandada debería ser la encargada de remitirles la información correspondiente. Por otro lado, frente al argumento que se ha manejado de que dichas autoridades superiores deben ser parte del juicio a fin de que estén debidamente informadas, incluso estadísticamente, se manifiesta que para cumplir ese propósito bastaría con estar al tanto de los informes anuales que rinde el Presidente del Tribunal, a los cuales por cierto normalmente es invitado el Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Siguiendo correctamente el texto legal vigente, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sentado la siguiente tesis de Jurisprudencia:

SECRETARÍA DE HACIENDA.- Es parte en todo juicio, - aun cuando no sea actora, ni demandada, y, por lo mismo, debe notificársele todos los acuerdos que se dicten en los juicios de que conoce el Tribunal Fiscal de la Federación; enviándole, además, una copia de la demanda cuando se trate del auto de admisión de la misma. (494).

C.S. entre No. 3501/37 y 1939/37.- Resuelta el 3 de marzo de 1937, por unanimidad.

R.T.F. 1937-48, p. 7.

La demanda debe presentarse dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado (o en que el afectado lo haya conocido, adn sin notificación legal). Existen tres grandes excepciones a esta regla:

I) Demandas de las autoridades ante resoluciones - que fueran favorables a los particulares: el plazo es de cinco años. Obviamente es excesivo y atenta contra el - -

principio de igualdad de las partes en el proceso. No debería existir esta injusta excepción.

II) Fallecimiento del interesado durante el plazo pa ra iniciar el juicio: el plazo se suspende hasta un año, mientras no se haya aceptado el cargo de representante de la sucesión.

III) Una resolución negativa ficta se puede impugnar a través de la demanda de nulidad, mientras no se haya dictado y notificado resolución expresa.

b) Contestación. - Eduardo Pallares escribe que "el escrito en que el demandado evacúa el traslado de la demanda y da respuesta a ésta, se llama contestación". (43)

Posteriormente, el mismo Pallares señala que "la contestación de la demanda es la respuesta que da el demandado a la petición del actor, de lo que se infiere que debe haber congruencia entre la demanda y el escrito de contestación, porque toda respuesta así lo supone. Cuando el demandado únicamente opone excepciones dilatorias, no contesta realmente la demanda". (44)

En el juicio fiscal de nulidad que se estudia, la contestación debe presentarse dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que se haya emplazado al demandado para dicho efecto.

(43) Pallares, Eduardo. Ob. cit., pág. 176.

(44) Idem, pág. 177.

Aparentemente esto significa un respeto al principio de igualdad de las partes en el proceso, pero no es así. Lo cierto es que desestima la realidad social que debe fungir como fuente material del derecho, la cual indica que las partes en el juicio contencioso-administrativo, autoridad y gobernado, son desiguales, por lo que deben recibir un trato desigual, si se quiere actualizar el valor de la equidad.

Así, el gobernado normalmente no tiene la capacidad profesional que es necesaria para dominar la abstrusa complejidad del derecho administrativo, por lo que muchas veces no tiene siquiera idea de la existencia de plazos forzados para el ejercicio de su defensa, de manera que no está alerta para actuar con la prontitud que ciertas leyes exigen, siendo un ejemplo el Código Fiscal de 1967, - que sólo otorgaba un breve lapso de quince días para promover el juicio de nulidad o los recursos administrativos en general. Un ejemplo más drástico y que forma parte del derecho positivo, lo constituye el artículo 42 de la Ley General de Normas y de Pesas y Medidas, el cual establece un término asombrosamente corto, de ocho días solamente, para que el particular afectado por una multa administrativa impuesta en esa materia, pueda defenderse promoviendo el recurso de reconsideración ante la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

De esta manera, en un régimen de plazos breves el gobernado, cuando acude al abogado, se enfrenta a la injusta e inexorable realidad de que su derecho se ha extinguido inexplicablemente. Con el adecuado término que rige ahora para la presentación de la demanda, el particular -

a veces llega al décimotercer o décimocuarto día hábil de la notificación del acto impugnado, al despacho del asesor jurídico, pero éste, después de algunos días, necesarios para estudiar el asunto, con frecuencia le requiere cierta información, la localización de determinados documentos o la realización de un trámite previo al juicio. - Estas diversas actividades bien pueden desarrollarse, sin alterar el equilibrio nervioso, en otros quince días hábiles.

Finalmente, otros quince días hábiles son necesarios, pero suficientes, para que el prestador del servicio elabore su estrategia de defensa y prepare, dicte, evalúe y corrija el escrito de demanda, pues lo normal es que tenga el deber de atender simultáneamente muchos litigios. Por supuesto, si bien existen muchos casos que exigen el agotamiento descrito del plazo completo, también hay muchos otros en los que, sin requerir absurdos esfuerzos tensos y extenuantes -que perjudicaron muchos planteamientos durante la vigencia de los anteriores Códigos Fiscales (por el régimen de plazos breves)- ocurre la presencia de gobernados que están concientes de la necesidad de actuar de inmediato (generalmente en razón de golpes sufridos anteriormente) acuden desde luego a su asesor jurídico y, si el asunto no ofrece un alto grado de dificultad y todos los elementos necesarios están a la mano y en orden, entonces se puede despachar en pocos días.

En cambio, las autoridades, como órganos del Estado cuentan normalmente con todo un departamento (llámase Dirección General, Jefatura de Servicios, etc.) integrado por un grupo de profesionales especialistas en derecho ad

ministrativo, debidamente capacitados, al cual la Oficialía de Partes de la dependencia le turna de inmediato los emplazamientos para las contestaciones de demandas y se encuentran preparadas para proveerse de la documentación necesaria, proveniente de los archivos organizados ex-profeso para dicho efecto, por lo que para el estudio, elaboración, evaluación y corrección de la contestación, quince días hábiles son más que suficientes (máxime que en la actualidad el mismo actor las provee con los documentos - base de la acción), y esto en razón de que también tienen el deber de atender simultáneamente muchos asuntos.

Por lo tanto, para llegar a la verdadera igualdad - de las partes en el proceso contencioso-administrativo se proponen dos ideas: Primera.- Los plazos para el actor deben ser largos, mas no en exceso (cuarenta y cinco días - me parecen correctos). Segunda.- Los plazos para el demandado deben ser cortos, mas no en exceso (quince días me - parecen razonables).

Un bosquejo de estas ideas se encuentra ya aplicado en el juicio de amparo, en el cual el plazo para que la - autoridad responsable rinda su informe justificado, ha sido tradicionalmente bastante más corto que el que tiene - el agraviado para promover el juicio, sin embargo, padece el defecto de que los términos para ambas partes son exclusivamente breves.

En el juicio contencioso-administrativo el término de cuarenta y cinco días establecido para que la autoridad demandada emita su contestación, no sólo viola el - principio de igualdad de las partes en el proceso, sino -

que también transgrede la garantía constitucional de justicia pronta y expedita.

En efecto, suponiendo que el actor se vió precisado a agotar su razonable plazo de cuarenta y cinco días hábiles y que el demandado utilizó también el suyo (no razonable, sino excesivo), resulta que pueden transcurrir de cuatro a cinco meses -dependiendo de si se atraviesan o no días inhábiles distintos a sábados y domingos- para que el juicio apenas se encuentre en la etapa que se está comentando; yo creo que no se puede hablar de justicia pronta si un juicio dura más de tres meses naturales, y eso porque se comprende que también el juzgador atiende numerosos juicios simultáneamente.

El artículo 213 del Código Fiscal de la Federación dice lo siguiente:

"Artículo 213.- El demandado, en su contestación expresará: I. Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar. II. Las consideraciones que a su juicio impidan se emita decisión en cuanto al fondo, o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda. III. Se referirá concretamente a cada uno de los hechos que el demandante le impute de manera expresa, afirmándolos, negándolos, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo cómo ocurrieron, según sea el caso. IV. Los argumentos por medio de los cuales se demuestre la ineficacia de los agravios. V. Las pruebas que ofrezca. VI. Nombre y domicilio del coadyuvante cuando la haya. Para los efectos de este artículo, será aplicable lo dispuesto en el último párrafo del artículo 208 de este código".

Lo relativo a las dos primeras fracciones transcritas, se tratará en capítulos posteriores. La parte medular de la contestación (fracciones III a V) consiste en -

una refutación de la parte medular de la demanda, es decir, de los hechos, los agravios y las pruebas que presentó el actor.

Como esta disposición establece reglas taxativas - acerca de la contestación, se piensa que está excluida la posibilidad de la contrademanda o reconvencción por parte de las autoridades. La Dra. Dolores Heduán Virués estimó la conveniencia de admitir la contrademanda, en los siguientes términos: (45)

"Primero: La evidente economía procesal, sobre todo si la autoridad contrademandante renuncia al plazo de cinco años que tendría para intentar su acción por separado. Segundo: La seguridad jurídica, por cuanto exige la calificación de validez de una resolución favorable al particular actor, tan pronto sea cuestionada, a fin de que si resulta ilegal, quede desde luego privada de efectos. Tercero: El objeto procesal de lo contencioso administrativo, en la parte en que ha sido Instituido en beneficio de la ley, con cierta independencia del interés de las partes, y mejor aún, si se hace manifiesto el interés de alguna - de ellas".

Existen en el artículo 215 del Código en cita dos - excepciones al espíritu limitativo del 213 transcrito. La primera es cuando se demanda una resolución negativa ficta, caso en el que la autoridad debe expresar en la contestación los hechos y el derecho en que apoya dicha resolución. La segunda es una saludable innovación de este Código Fiscal, que autoriza el que la demandada se allane a las pretensiones del actor o incluso revoque en la contestación misma la resolución impugnada.

(45) Heduán Virués, Dolores. Ob. cit. pág. 213.

Dicho artículo 215 del Código Fiscal (al igual que el 204 del Código anterior) es expreso al prohibir que la autoridad demandada en su contestación cambie los motivos y fundamentos de la resolución que se impugna. Al respecto la Sala Superior del Tribunal ha sentado la siguiente tesis de Jurisprudencia:

CONTESTACION DE DEMANDA.- EN ELLA NO PUEDEN CAMBIARSE LOS FUNDAMENTOS DE LA RESOLUCION IMPUGNADA.- Si en la resolución impugnada se expresan determinados fundamentos y motivos como fundamentación de derecho de la misma y en la contestación a la demanda se introducen consideraciones diversas, las mismas deben desestimarse, ya que cambian los fundamentos originales del acto impugnado, violándose con ello lo dispuesto por el artículo 204 del Código Fiscal. (523).

Revisión No. 443/78.- Resuelta en sesión de 27 de septiembre de 1978, por unanimidad de votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretaria: Lic. Luz Cueto Martínez.

Revisión No. 48/76.- Resuelta en sesión de 14 de junio de 1979, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretario: Lic. Justo Nava Negrete.

Revisión No. 680/79.- Resuelta en sesión de 20 de junio de 1979, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Guitrón.- Secretario: Lic. Carlos G. Ramos Córdova.

(JURISPRUDENCIA No. 48)

R.T.F. Año II, No. 10, Enero-Febrero de 1980, p. 37.

El señalamiento de nombre y domicilio del coadyuvante es ocioso, en primer lugar, porque dicho sujeto realmente es una parte completamente distinta al demandado, es decir, tiene el carácter de tercero, según se expresó

en el apartado anterior. Por lo tanto, la intervención del coadyuvante debe ser espontánea y no forzada por la indicación del artículo 213 en cuestión, además de que muchas veces es probable que la misma autoridad demandada ignore la existencia del coadyuvante, lo cual no debe coartar o restringir el derecho de éste.

3. INCIDENTES Y CIERRE DE INSTRUCCION.

a) INCIDENTES.— Con la palabra incidentes se expresa la cuestión que surge de otra considerada como principal, que evita ésta, la suspende o la interrumpe y que cae en o dentro de esta otra o que sobreviene con ocasión de ella. (46)

Los incidentes suponen una anormalidad en el objeto del proceso: junto al objeto principal surge otro secundario o accidental. (47)

Para Carnelutti, "se llaman incidentes todas las cuestiones que caen entre la demanda y la decisión, en el sentido de que deben ser resueltas antes de que se decida la litis". (48)

Eduardo Pallares señala lo siguiente: "los incidentes de previo y especial pronunciamiento son aquellos que impiden que el juicio siga su curso mientras no se resuelvan, por referirse a presupuestos procesales sin los que el proceso no puede ser válido. Se les llama de especial

(46) De pina, Rafael y Castillo Larrañaga, José. Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa, S.A. Décimosegunda Edición, México, 1975. pág. 379.

(47) Lerdo de Tejada, Francisco. Código Fiscal de la Federación Comentado y anotado. Centro de Investigación Tributaria Filial de la COPARMEX. Segunda Edición. México, 1972, pág. 303.

(48) Carnelutti, Francesco. Ob. cit., Tomo II, pág. 52.

pronunciamiento porque han de resolverse mediante una resolución que únicamente a ellos concierna y no por la definitiva, en la que se deciden las cuestiones litigiosas". (49)

La instrucción por su parte, es una figura jurídica que se tomó prestada del derecho penal, dentro del cual es considerada como aquel estadio del proceso (penal) en el cual se buscan, recogen y aseguran todos los elementos útiles al descubrimiento de la verdad acerca del delito y del delincuente y que puedan servir de base al juicio plenario, o a una decisión de sobreseimiento. (50)

Aunque el Código Fiscal no define esta figura (sólo habla de su cierre), mutatis mutandi y tomando en cuenta el contexto de dicho Ordenamiento, puede definirse la instrucción en el juicio contencioso-administrativo como - - aquel estadio del juicio en el cual se buscan, recogen y aseguran todos los elementos útiles al descubrimiento de la verdad acerca de la controversia y que puedan servir de base a la sentencia. Comprende la demanda, la contestación, los posibles incidentes y el desahogo de las pruebas y sólo se cierra o concluye cuando estos se han agotado, dando lugar al paso final del juicio, es decir, su resolución o sentencia. En términos prácticos, da la impresión de que el legislador decidió tomar prestada esta figura del derecho penal en razón de la supresión de la institución de la audiencia ante el Tribunal Fiscal, en un intento por imprimir un mejor orden al juicio, indicando

(49) Pallares, Eduardo. Ob. cit., pág. 385.

(50) Enciclopedia Jurídica Omeba. Ed. Bibliográfica Argentina, S.R. L. Argentina, 1964. Tomo XIV, pág. 155.

en él un momento preciso en el cual no existen asuntos - pendientes por tratar y todo está debidamente preparado - para terminar el juicio a través de una sentencia.

Existen en el Código Fiscal en vigor cuatro incidentes de previo y especial pronunciamiento y tres que permiten que el juicio continúe hasta que se cierre la instrucción. Los cuatro primeros son: el de incompetencia en razón del territorio, el de acumulación de autos, el de nulidad de notificaciones y el de interrupción por causa de muerte o disolución. Los tres últimos son: el de recusa-ción (de magistrados y de peritos), el de suspensión de - la ejecución y el de falsedad de documentos.

Cuando una Sala Regional considere que es otra la - que debe conocer un juicio, por razón del territorio, lo debe declarar así y enviarle los autos, para que ventile el negocio. Si ésta no acepta la competencia, debe deci-dir la Sala Superior. Cualquier parte tiene también el derecho de promover el incidente respectivo, ante la Sala - Superior.

La acumulación de juicios procede cuando en ellos - las partes son las mismas y se invoquen idénticos agra-vios (se entiende que respecto de distintos actos), o - - cuando, siendo diferentes las partes e invocándose distintos agravios, el acto impugnado sea uno mismo o se impug-nen varias partes del mismo acto; o cuando, independientemente de todo lo anterior, se impugnen actos que sean - - unos antecedentes o consecuencia de los otros (artículo - 219 del Código de referencia). El incidente debe tramitarse ante el magistrado instructor del juicio. Si en uno de

los juicios ya se cerró la instrucción, no puede proceder la acumulación, y entonces debe decretarse la suspensión del procedimiento en el juicio en trámite, hasta que se pronuncie resolución definitiva en el otro.

La tesis de Jurisprudencia que se transcribe a continuación, sentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, despeja cualquier duda que pudiera surgir respecto de la procedencia de la acumulación cuando se presentan dos o más demandas contra el mismo acto:

ACUMULACION DE JUICIOS.- NECESIDAD DE LA.- NO OBS--
TANTE QUE SEAN VARIAS DEMANDAS DE NULIDAD EN CONTRA DEL -
MISMO ACTO DE AUTORIDAD.- En los casos en que se presen--
ten dos o más demandas contra el mismo acto, es necesaria
la acumulación de todas ellas con base en el artículo 208
del Código Fiscal de la Federación, ya que tal procedi-
miento implica la necesaria congruencia entre los fallos
que se emitan y la economía procesal correspondiente. En
esta forma, la causal de improcedencia señalada en la - -
fracción II del artículo 190 del mismo ordenamiento, sólo
podrá ser analizada por la Sala a que corresponda el juic-
cio atrayente, pero ello requiere previamente la acumula-
ción de todos los juicios. (562)

C.S. entre No. 1405/71 y 3956/71.- Resuelta el 2 de marzo
de 1976, por 14 contra 1.

R.T.F. Año XL, 1er. Trimestre de 1976, p. 104.

El incidente de nulidad de notificaciones, que tam-
bién procede ante el magistrado instructor, se refiere a
aquéllas que sean realizadas por la autoridad juzgadora -
(Tribunal Fiscal de la Federación) a través de sus actua-
rios, debiendo diferenciarse con claridad de las notifica-
ciones fuera del juicio, realizadas por una autoridad ad-
ministrativa en agravio de un gobernado, pues contra és--

tas procede el recurso administrativo correspondiente o, si ya se inició el juicio de nulidad, vía ampliación de demanda.

En caso de muerte o de disolución (de sociedades), procede el incidente de interrupción respectiva ante el magistrado instructor (quien puede tramitarlo de oficio). El plazo máximo de duración de la interrupción es de un año, contado desde la fecha en que se decretó.

El incidente de recusación, ya sea de magistrados o peritos, procede cuando estos se encuentren en situaciones en las que se presuma su parcialidad en uno o en otro sentido. El artículo 204 del Código señala las causas más comunes que ponen en riesgo la imparcialidad (parentesco, amistad o enemistad con una parte o cualquier tipo de interés personal en el negocio). La recusación de un magistrado se hace valer ante el Presidente del Tribunal y la de un perito, ante el Presidente de la Sala que conozca del asunto. En ambos casos, si procede el incidente, el efecto es la substitución del Magistrado o perito.

El incidente de suspensión de la ejecución procede, por parte del particular, cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución; por parte de las autoridades fiscales, cuando el otorgamiento de la suspensión no se ajuste a la ley. Este incidente, que también se hace valer ante el magistrado instructor, es prácticamente un incidente sumario, debido a la gravedad de su materia: la ejecutora debe rendir un informe en tres días, y la Sala (no el magistrado instructor) resolver en cinco días.

Por último, si una de las partes sostiene la falsedad de un documento, procede el incidente respectivo ante el magistrado instructor, y la Sala resolverá sobre la autenticidad del mismo, para el sólo efecto del juicio que se instruye.

b) CIERRE DE INSTRUCCION. - Una vez que se han producido la demanda y la contestación (y en su caso, la ampliación de ambas), si se han desahogado las pruebas, - cuando ya estén resueltos los incidentes de previo y especial pronunciamiento o el de recusación, el magistrado instructor notifica a las partes que tienen un término de cinco días para que formulen alegatos por escrito, vencido el cual declara cerrada la instrucción, es decir, el juicio está listo para que se proyecte y pronuncie la sentencia que decidirá la suerte de la controversia. Este señalamiento legal de alegatos es ocioso porque no se les reconoce, sorprendentemente, como parte integrante de la litis o controversia del juicio, por lo que no tienen ninguna oportunidad de trascender en el mismo, salvo una esporádica influencia en la visión que el juzgador tiene del problema a tratar.

En cuanto a la carga de la prueba, es conveniente manifestar que la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sentado las siguientes tesis de Jurisprudencia, en donde sostiene que el principio genérico de que dicha carga corresponde al actor no es absoluto y admite, en cambio, varias excepciones:

PRUEBAS. - El principio que establece la presunción de legalidad de los actos administrativos, dejando la prueba en contrario a cargo del causante, no tiene un carácter absoluto, pues la administración está obligada a -

demostrar que el acto de constatación ha sido dictado legítimamente, de conformidad con los elementos materiales recogidos por ella en la forma requerida por la ley. (721)

C.S. entre 1057/37 y 1193/37.- Resuelta el 22 de julio de 1937, por unanimidad.

R.T.F. 1937-48. p. 24.

CARGA DE LA PRUEBA.- De lo dispuesto en el artículo 201 del Código Fiscal de la Federación, no puede concluirse, en forma absoluta, en el sentido de que, en todos los casos de juicios que se siguen ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la carga de la prueba corresponda al actor, advirtiéndose desde luego, por la redacción del precepto, que no se refiere al caso simplista en que se trata de un solo acto o resolución impugnada ante el Tribunal, sino al caso complejo de que existen varios actos que pudieran ser materia de análisis o examen en la sentencia. En esa situación, el Tribunal deberá tener por válidos aquellos actos que no han sido impugnados expresamente por el actor, así como los que, impugnados no hayan sido desvirtuados con pruebas allegadas al mismo. Las distintas Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, en multitud de casos se han apartado de una aplicación escueta del principio de la presunción de validez de los actos administrativos, que las hubiera conducido a absurdos jurídicos. Por ejemplo, cuando el actor funda su demanda en hechos negativos que, conforme a la doctrina, no está obligado a probar, ninguna de las Salas le ha exigido la prueba del hecho negativo, sino que por el contrario se ha considerado que incumbe a la autoridad fiscal la demostración de que no incurrió en la omisión que le imputa el actor. Y así como éste existen otros casos que conducen a sostener que la presunción de validez de los actos administrativos admite diversos matices y moderaciones y aún excepciones. - (648).

C.S. entre 3699 y 4668/40.- Resuelta el 12 de mayo de 1941, por 10 contra 4.

R.T.F. Año 1937-1948, p. 282.

4.- TERMINACION DEL JUICIO.

a) Desechamiento de la Demanda.- Aquí presenciamos un nuevo ejemplo de la deficiencia de rigor terminológico del Código Fiscal, ya que primero suprime la expresión - que encabeza este apartado, en la regulación ordinaria de la secuela del juicio; y después, al establecer el recurso de reclamación, señala que procede contra las resoluciones del magistrado instructor "que admitan o desechen la demanda", entre otras hipótesis que se tratarán posteriormente.

En la citada regulación ordinaria, se habla de "tener por no presentada la demanda". Existen sólo dos causas legales para el desechar: la falta de firma de - quien la formule (artículo 199) y el no acatamiento al - apereamiento del magistrado instructor para proporcionar los datos omitidos en la demanda (artículo 208). La - primera de estas dos causas me parece no sólo injusta, si no hasta draconiana e indigna de un régimen de derecho, - pues por una inadvertencia que no debería ser trascendente, se extingue todo un derecho, con las graves consecuencias que ello puede entrañar. La primera causa de desechar miento debería desaparecer y asimilarse a la segunda, es decir, debe requerirse, por parte del magistrado instructor, que el promovente firme su escrito y sólo si no atiende a tal apereamiento, debe entonces desecharse, sin que valga en este caso el excesivo escrupulo vengador de que se deseche la demanda por falta de cuidado del promovente.

Aunque el magistrado instructor advierta, al estudiar si admite o no una demanda, que existe alguna causa de improcedencia del juicio, no existe norma legal en el Código que lo autorice a desechar la demanda fundado en -

que el juicio es improcedente, pues la sanción expresa para esta hipótesis es el sobreseimiento.

b) Sobreseimiento.— Según Ignacio Burgoa, "el sobreseimiento es un acto procesal proveniente de la potestad jurisdiccional, que concluye una instancia jurisdiccional, sin resolver el negocio en cuanto al fondo, sustantivamente, sino atendiendo a circunstancias o hechos ajenos, o al menos diversos, de lo substancial de la controversia - subyacente o fundamental". (51)

Para Máximo Castro, "se entiende en general por sobreseimiento la detención del curso de un proceso por falta de alguno de sus elementos constitutivos de carácter - fundamental". (52)

Briseño Sierra segura que sólo hay un dato cierto, - respecto del sobreseimiento: impide el juicio de fondo, - sea porque trunca el procedimiento o porque admite el impedimento en cuestión previa y a la hora de sentenciar. (53)

Eduardo Pallares señala que "la caducidad se distingue del sobreseimiento en que por aquélla sólo se extingue la instancia, mientras que el sobreseimiento produce la extinción de la acción, de tal manera que en lo futuro no será posible, legalmente, ejercitar nuevo juicio sobre la misma pretensión". (54)

(51) Burgoa, Ignacio. El Juicio de Amparo. Editorial Porrúa, S. A. México, 1966, pág. 444.

(52) Castro, Máximo, citado por Eduardo Pallares, Ob. cit. pág. 698.

(53) Briseño Sierra, Humberto. Ob. cit. pág. 602.

(54) Pallares, Eduardo. Ob. cit. pág. 624.

Por su parte, Ulises Schmill (55) enumera los efectos del sobreseimiento, indicando que:

a) La resolución del sobreseimiento hace terminar el proceso.

b) Esta terminación del proceso se realiza sin haberse estudiado el fondo del asunto.

c) No se hace estudio de fondo sobre la legalidad o resolución de lo impugnado.

d) Por ello, la resolución de sobreseimiento deja intacta en su validez la resolución o procedimiento que - impugnó en el juicio.

En el artículo 203 el Código Fiscal insiste en - - practicar el método híbrido de utilizar, para reglar una situación jurídica, primero una enumeración casuística, - para finalizar proclamando un principio general, pero dejando la puerta abierta a que diversas disposiciones legales establezcan otras causas de sobreseimiento, lo cual - genera inseguridad jurídica.

En este caso, el principio general consiste en que procede el sobreseimiento del juicio cuando haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo del asunto, "por disposición legal".

Las causas expresadas en el artículo 203 casuísti-

(55) Schmill, Ulises. Código Fiscal de la Federación. Biblioteca - Sistema. México, 1967, pág. 190.

camente, para el sobreseimiento, son las siguientes: desistimiento del demandante; cuando aparezca o sobrevenga una causa de improcedencia del juicio; cuando el actor muera, si su pretensión es intrasmisible o su muerte deja sin materia el proceso; finalmente, si la autoridad demandada deja sin efecto el acto impugnado.

Cabe recordar que en este trabajo se ha englobado la procedencia del juicio en dos rubros: que el Tribunal sea competente, y que el actor tenga interés jurídico. Por último, me parece que la autoridad sólo puede dejar sin efecto el acto impugnado a través de la revocación del mismo, pues el allanamiento a la demanda no tiene estricta y directamente dicha consecuencia, sino que en ese caso debe de inmediato declararse la nulidad de la resolución impugnada, previo cierre de instrucción.

c) Sentencia.— Es la resolución de una Sala Regional que constituye el modo normal de terminación del juicio contencioso-administrativo.

Según Leo Rosenberg, "con la demanda se inicia el procedimiento; con la sentencia, termina. Entre la demanda y la sentencia se desenvuelve el procedimiento que puede denominarse de demanda, por su iniciación; y al que se denomina casi siempre de sentencia, por su finalidad. Demanda y sentencia se unen en íntima relación".⁽⁵⁶⁾

El tratadista Guasp manifiesta que "sentencia es el

(56) Rosenberg, Leo. Tratado de Derecho Procesal Civil. Editorial - E.J.E.A. Buenos Aires, 1955, Tomo I, pág. 3.

acto del Órgano jurisdiccional en que éste emite su opinión sobre la conformidad o disconformidad de la pretensión de la parte con el derecho objetivo y, en consecuencia, actúa o se niega a actuar dicha pretensión". (57)

Manresa y Navarro indican que "sentencia es el acto solemne que pone fin a la contienda, decidiendo sobre las pretensiones que han sido objeto de pleito". (58)

Eduardo Pallares define a la sentencia como "el acto jurisdiccional por medio del cual el juzgador resuelve las cuestiones principales materia del juicio o las incidencias que hayan surgido durante el proceso". (59)

Por último, Francisco Lerdo de Tejada expresa lo siguiente:

"El juzgador, a través de la sentencia, observa y hace observar las normas jurídicas, cuando un conflicto de intereses ya surgido amenaza turbar la convivencia social. El interés en la producción de la sentencia, es común al demandante y al demandado, ya que a ambos afecta la resolución del caso planteado.

La sentencia, pues, debe ser considerada como el fin normal del proceso, en virtud a que toda la actividad de las partes y del Órgano jurisdiccional se encamina a este resultado, que es su meta... Las sentencias que dic-

(57) Guasp. Citado por Eduardo Pallares. Ob. cit., pág. 685

(58) Manresa y Navarro. Citados por Eduardo Pallares. Ob. cit., pág. 685.

(59) Pallares, Eduardo. Ob. cit., pág. 685.

ta el Tribunal Fiscal de la Federación determinan la anulación de actos o resoluciones administrativas, o bien su validez". (60)

La sentencia debe examinar todos los puntos controvertidos del acto impugnado, fundarse en derecho y declarar la ilegalidad y nulidad o reconocer la validez de la resolución impugnada.

El primero de los principios enunciados admite excepciones, pues el examen de todos los puntos controvertidos es ocioso cuando uno ha sido suficiente para declarar la nulidad demandada, según lo ha reconocido certeramente la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, al sentar la siguiente tesis de Jurisprudencia:

SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL.- CASO EN EL QUE NO CONTRAVIENEN LO DISPUESTO POR EL ARTICULO 229 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- Si bien es cierto que las Salas del Tribunal deben examinar todos los puntos controvertidos de la resolución impugnada, de la demanda y de la constatación de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 229 del Código Fiscal de la Federación, también lo es que pueden abstenerse de estudiar todas las cuestiones planteadas cuando encuentren un concepto de anulación fundado y suficiente para declarar la nulidad de la resolución impugnada, pues siendo así resultaría innecesario analizar las demás argumentaciones de la actora y de la demandada, ya que cualquiera que fuera el resultado de ese estudio, en nada se variaría la anterior conclusión. (769)

Revisión No. 1611/79.- Resuelta en sesión de 7 de octubre de 1980, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Guitrón.- Secretario: Lic. Oscar

(60) Lerdo de Tejada, Francisco. Código Fiscal de la Federación Comentado y Anotado. Centro de Investigación Tributaria. Segunda Edición. México, 1972, págs. 324 y 325.

Roberto Enríquez Enríquez.

Revisión No. 1206/78.- Resuelta en sesión de 13 de sep---
tiembre de 1979, por mayoría de 6 votos y 1 más con los -
resolutivos. Magistrado Ponente: Mariano Azuela Guitrón.-
Secretaria: Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara.

Revisión No. 216/79.- Resuelta en sesión de 22 de -
agosto de 1979, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Po
nente: Mariano Azuela Guitrón.- Secretario: Lic. Edgar -
Hernández Carmona.

(JURISPRUDENCIA No. 68)

H.I. Octubre de 1980, p. 1.

La costumbre indica su división en tres partes cla-
ramente diferenciadas: tras un proemio, la primera parte
es el capítulo titulado "Resultando", que narra los ante-
cedentes del fallo, transcribiendo normalmente los agra---
vios del actor, lo fundamental de la contestación, así co
mo las incidencias trascedentes que se han presentado. La
segunda parte es el capítulo denominado "Considerando", -
en el cual se efectúa el examen jurídico de la controver-
sia. Cuando una de las partes combate la sentencia (vía -
recurso de revisión por la autoridad o juicio de amparo -
por el particular), lo normal es que enfoque las baterías
de la mayoría de sus argumentos contra esta parte medular
de la sentencia. Finalmente, a guisa de conclusión se pre
senta la última parte, conocida comúnmente como el capítu
lo de "Puntos Resolutorios", el cual expresa propiamente
la decisión de la controversia, manifestando si el actor
probó o no su acción y en consecuencia declarando la nuli
dad e ilegalidad o reconociendo la validez de la resolu--
ción impugnada.

El artículo 238 del Código en comento dice que "Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales...". Este párrafo es contradictorio con el artículo 239, que establece que la sentencia "definitiva" podrá reconocer la validez o declarar la nulidad (no la ilegalidad) de la resolución impugnada. A este respecto, es interesante transcribir la opinión de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, en su obra "Comentarios al Nuevo Código Fiscal de la Federación". (61)

"En el artículo 238 no basta con que el Tribunal declare "ilegal" una resolución administrativa por las causas que se mencionan en las cinco fracciones de este artículo, sino que precisamente por ser ilegal la resolución debe declararse su nulidad, de conformidad con el artículo 239 para que así la autoridad no pretenda, con base en la sentencia, purgar los vicios de la resolución combatida con violación a la garantía del debido proceso y en contra de las resoluciones de los Tribunales Colegiados y de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación".

Tales causales son las siguientes:

"I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado (la resolución) o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución. II. Omisión de los requisitos formales exigidos en las leyes, inclusive por la ausencia de fundamentación o motivación en su caso. III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular. IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicables o se dejó de aplicar las debidas. V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades".

(61) Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Comentarios al Nuevo Código Fiscal de la Federación. Ed. América. México, 1982, pág. 184.

La única causal que motiva una resolución de fondo es la IV y, en ocasiones, la V.

En ocasiones han surgido controversias respecto a si un agravio es de fondo o formal, ya que este último admite la reposición del procedimiento, favorable a las autoridades. Un ejemplo de estos casos ha producido la tesis de Jurisprudencia que enseguida se transcribe:

(SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL.- DEBEN DECLARAR LA NULIDAD LISA Y LLANA DE UNA RESOLUCION QUE SE BASE EN UNA ACTA QUE NO REUNA LOS REQUISITOS CONSTITUCIONALES).- ACC--TAS DE INSPECCION QUE CARECEN DE REQUISITOS CONSTITUCIONALES.- IMPLICAN VIOLACIONES DE FONDO.- El hecho de que un acta de inspección no reúna los requisitos constitucionales no constituye una violación procesal sino una violación de fondo, ya que la apreciación que hace una Sala sobre el valor del acta teniendo en cuenta la falta de los mencionados requisitos es una cuestión de apreciación de pruebas, o sea de fondo, y no simplemente de procedimiento que llevaría a la reposición de éste, la cual, por otra parte, no sería posible en virtud de que en la nueva visita no podrían reproducirse las mismas circunstancias que se encontraron en la primera diligencia; por tanto la nulidad que se dicte debe ser lisa y llana. (773).

C.S. No. 78/70.- Resuelta el 19 de febrero de 1971, por 14 contra 3.

R.T.F. Año XXXV, ler. Trimestre de 1971, p. 101.

Cuando en una demanda concurren un agravio de fondo y uno de forma (incluyo aquí la incompetencia, para efectos expositivos), la aparente lógica indica que se analice sólo el formal y se pronuncie una sentencia "para efectos" (para que se emita una nueva resolución, purgando el vicio). Esto incluso se apoya en tesis jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación y de la Sala Superior

del Tribunal Fiscal de la Federación, que a continuación se transcriben:

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, SENTENCIAS DEL. - LA PROCEDENCIA DE UN MOTIVO DE ANULACION DE CARACTER FORMAL, EXCLUYE EL ESTUDIO DE LAS CUESTIONES QUE SE REFIEREN AL FONDO DEL ASUNTO. La Sala responsable no infringe el artículo 229 del Código Fiscal de la Federación, que establece que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos de la resolución, la demanda y la contestación, si se ocupó de uno de los motivos de anulación invocados en la demanda, que reviste carácter formal y lo estimó fundado, toda vez que lógicamente el citado precepto legal no impone la obligación apuntada, cuando entre los motivos de anulación se invoca uno de carácter formal cuya procedencia es suficiente para declarar la nulidad de la resolución impugnada, ya que jurídicamente, la procedencia de un motivo de anulación de esa naturaleza, excluye el estudio de las cuestiones de fondo. (744)

3er. T.C.- Informe 1978, 3a., P. 213.

(SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL.- SI SON FUNDADAS - LAS VIOLACIONES DE PROCEDIMIENTO, NO DEBEN ESTUDIARSE LAS DE FONDO).- VIOLACIONES DE PROCEDIMIENTO.- Si ellas se alegan al mismo tiempo que violaciones de fondo, y el tribunal considera que están probadas las primeras, deberá abstenerse de resolver sobre el fondo y concretarse a ordenar la reposición del procedimiento. (761)

C.S. entre 1102/37 y 2393/37.- Resuelta el 12 de julio de 1937, por mayoría de 7 votos.

R.T.F. 1937-48, p. 31.

Sin embargo, lo realmente lógico es que, frente a un acto que presenta violaciones de forma y de fondo, se atienda primero a las de fondo, pues de ser procedentes, la sentencia concluiría de una vez toda la controversia, en lugar de provocar la reposición del procedimiento, que

atenta contra la garantía individual de justicia pronta y expedita.

Además, la situación actual transgrede también la idea de justicia y la garantía de seguridad jurídica, - - pues el actor, con el propósito de asegurarse una justicia expedita, frecuentemente se ve presionado por este in justo régimen jurídico a aceptar pasivamente la violación de sus derechos formales, cuyo perjuicio suele ser menor que el de la reposición del procedimiento, que implica - nueva erogación de gastos, de esfuerzo, de tiempo y la - continuada causación de posibles recargos, así como la - carga de la garantía del interés del fisco.

Todo eso se podría evitar si se siguiera un orden - inverso al actual, de manera que primordialmente se atendiera a los agravios de fondo y se alentara así la exposi ción cautelar de los agravios de forma, para el solo caso de que los agravios de fondo resultaran improcedentes.

Esta de ninguna manera es una proposición frívola, pues la exposición cautelar de agravios de forma se justi fica por lo sofisticado y complejo de la regulación sub-stantiva administrativa, la cual provoca el que numerosas situaciones no presenten una legalidad o ilegalidad evi-dentes, siendo en realidad que la calificación en un sentido o en otro, es cuestión de criterios, donde el juzgador im parcial, o sea, el Tribunal Fiscal de la Federación, en - nuestro caso, decide cuál es la verdad jurídica y así po- ne fin al litigio.

Cuando no se ha dictado la sentencia en el plazo de

cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que se haya cerrado la instrucción, las partes podrían formular excitativa de justicia ante la Sala Superior, la cual, una vez recibido el informe del magistrado, le otorgará - un plazo de quince días hábiles para formular el proyecto respectivo; si no cumple, el artículo 241 dice que será - sustituido en los términos de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, sólo que esa Ley no dice absolutamente nada al respecto.

5. RECURSOS.

Rafael De Pina y José Castillo Larrañaga expresan - que "los recursos son los medios más frecuentes por virtud de los cuales se procede a la impugnación de las resoluciones jurisdiccionales; pero no los únicos. Cuando se hace referencia a los recursos, no se agotan todos los medios posibles de impugnar las resoluciones jurisdiccionales. Los recursos son medios de impugnación de las resoluciones jurisdiccionales; pero no todos los medios de impugnación son recursos". (62)

Dichos autores añaden que "existen, además de los - recursos, procesos autónomos de impugnación de las resoluciones, como v.gr. el amparo directo que autoriza el artículo 158 de la Ley Orgánica de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Federal (Ley de Amparo)...". (63)

(62) De Pina, Rafael y Castillo Larrañaga, José. Derecho Procesal - Civil, Editorial Porrúa, S. A. Décimosegunda edición. México, 1978, pág. 369.

(63) Idem.

Manuel de la Plaza, ⁽⁶⁴⁾ al tratar de los caracteres comunes de todos los medios de impugnación, alude a la tesis de Francesco Carnelutti, según la cual, el principio de la inmutabilidad de la sentencia es consecuencia de su condición de instrumento productor de certeza, por lo que, si bien en el orden puro de los principios se llegaría a la conclusión de declarar inconvencible la resolución, luego que el juez llamado a decidir hubiese dicho su última palabra, tal principio tiene que ceder ante la posibilidad de una decisión injusta, y en ese evento, colocada la doctrina ante el dilema de respetar lo intrínsecamente injusto, en aras de la certidumbre, o de moderar las consecuencias de ésta, evitando en cambio la injusticia, se decide, en contemplación de ciertas conveniencias, por esta última solución y atribuye a todos los procedimientos de impugnación el carácter de medios idóneos para alcanzar - el fin supremo de lograr la justicia que el proceso debe perseguir.

Opina Manuel de la Plaza, por su cuenta, que "no pudiéndose sostener que la sentencia no lo es hasta que adquiere firmeza, no cabe decir, como observa con su ingenio habitual el ilustre procesalista, que la impugnación es un remedio contra la sentencia injusta, sino un medio de fiscalizar la justicia de lo resuelto; tesis que permite -sin atacar en sus fundamentos el principio de que el proceso, y por tanto la sentencia, que le pone término, - son instrumentos productores de certeza- aumentar las garantías de justicia de lo resuelto, no sólo en considera-

(64) Citado por De Pina, Rafael y Castillo Larrañaga, José. Ob. - - cit., págs. 370 y 371.

ción al privativo interés de las partes, sino lo que es - más importante, en contemplación de un supremo interés social".

En relación con esta controversia, mi opinión es - que De la Plaza no comprendió a Carnelutti, pues en realidad sus tesis no son opuestas, sino que, combinándolas, - se considera que en razón de la posibilidad de una sentencia equivocada o injusta, es conveniente un medio de fiscalizar la justicia de lo resuelto.

Más particularmente, me parecen útiles ciertos recursos, como los de queja y reclamación, que trataremos - en seguida, pero no estoy de acuerdo con la existencia de recursos genéricos, que sólo entorpecen la prontitud y expedición de la justicia, además de que nada garantiza que la sentencia de primera instancia supuestamente injusta - sea substituída por otra justa, sino que puede ocurrir al contrario, es decir, que una sentencia justa se revoque - para dar lugar a una injusta.

En el procedimiento contencioso-administrativo, considero draconianos los recursos de revisión y de revisión fiscal que enseguida se van a describir, por estar únicamente al alcance de una de las partes, violando así el - elemental principio de igualdad de las partes, siendo inaceptable que se le pretenda equilibrar con el amparo, accesible al particular, ya que éste no es un recurso inscrito en el contexto del procedimiento contencioso-administrativo, sino un juicio por completo independiente, - que tiene el solo propósito de salvaguardar las garantías individuales de los gobernados.

Existen en relación con el juicio contencioso-administrativo cuatro recursos: dos al alcance de cualquiera de las partes, el de reclamación y el de queja; y dos reservados para las autoridades, el de revisión y el de revisión fiscal. Con estos se desequilibra el proceso en favor de las autoridades, ya que el Amparo, se insiste, no instituye instancias en favor de los gobernados, sino que es un juicio completamente distinto, que no puede considerarse como un simple balanceador de ciertas instancias de un juicio independiente, como lo es el seguido ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

a) Reclamación. - El de reclamación es un recurso su mario que procede ante la Sala Regional, en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admitan o desechen la demanda, la contestación o las pruebas; que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o que admitan o rechacen la intervención "del coadyuvante o del tercero". Su objeto es, si procede, que se subsanen las violaciones cometidas, y en su caso dictar la resolución consecuente.

b) Queja. - El recurso de queja, dirigido al Presidente del Tribunal, para ser resuelto por la Sala Superior, procede contra resoluciones de las Salas Regionales violatorias de la jurisprudencia del Tribunal. Lo interesante de este recurso, que considero un acierto del legislador, es su gran flexibilidad, que permite que, aunque efectivamente se haya violado dicha jurisprudencia, la Sala Superior tiene la facultad de abstenerse de revocar la resolución y declarar fundados los agravios, si considera que deba subsistir por otros motivos legales o por--

que en la misma resolución decida modificar su jurisprudencia. Por supuesto, hace falta que en la práctica se ha ga uso de esta facultad y se aproveche de manera idónea y objetiva su flexibilidad, sin pretender sostener excesivamente su Jurisprudencia, en caso de que se describra que es incorrecta.

c) Revisión. - Está al alcance exclusivo de las autoridades, se promueve ante la Sala Superior y procede contra las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos, así como contra las sentencias, que el Código llama "definitivas". El asunto debe ser de importancia y trascendencia a juicio del titular de la Se cretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado, que es además quien debe firmarlo. - También procede contra violaciones procesales que trasciendan el sentido de la sentencia.

Aunque este recurso fue concebido como excepcional, lo cierto es que es ordinario y frecuente. Resulta ocioso el señalamiento del criterio subjetivo para calificar la importancia y trascendencia del negocio, pues sin establecer el mismo se llegaría al mismo resultado. Lo recomendable es establecer un criterio objetivo, de carácter exclusivamente pecuniario, siguiendo la reforma legislativa - que hizo procedente el recurso de revisión fiscal a negocios mayores de cuarenta veces el salario mínimo elevado al año, salvo que en un asunto menor se acredite razonablemente la importancia y la trascendencia. Por supuesto, como ya se ha bosquejado, a mi juicio lo ideal es que desaparezca de plano este recurso, con el propósito de salvaguardar el principio de igualdad de las partes en el pro-

ceso.

El carácter excepcional del recurso de revisión ha tratado de ser salvaguardado, aunque sin éxito, por la Sa la Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de la - cual se transcribe la siguiente tesis Jurisprudencial:

RECURSO DE REVISION.- REQUISITO DE IMPORTANCIA Y - TRASCENDENCIA.- El análisis de la redacción del artículo 240 del Código Fiscal de la Federación y de su exposición de motivos, permite afirmar que se trata de un recurso ex ceptional. Es por ello que dicho precepto exige como re- quisito de procedencia de este recurso que a juicio del - Titular el asunto sea importante y trascendente lo cual, a su vez, debe interpretarse en el sentido de que ese jui- cio debe constar en forma expresa e indubitable y no pue- de ser determinado a base de presunciones o inferencias, pues sólo así puede estimarse que el Titular ha evaluado conscientemente esa circunstancia. (835)

Revisión No. 694/75.- Juicio 4902/75.- Resuelto por mayoría de 6 votos a favor y 2 en contra, el 20 de junio de 1979.

Revisión No. 249/77.- Juicio 8682/76.- Resuelto por mayoría de 6 votos a favor y 2 en contra, el 20 de junio de 1979.

Revisión No. 564/75.- Juicio 801/75.- Resuelto por mayoría de 6 votos a favor y 2 en contra, el 20 de junio de 1979.

(JURISPRUDENCIA No. 34)

R.T.F. Año II, No. 7, Agosto de 1979, p. 185.

Ha sido práctica frecuente de ciertas autoridades - el repetir el contenido de la contestación de la demanda en el recurso de revisión, perdiendo de vista que éste - es un medio jurídico que debe atacar la sentencia del ju

cio de nulidad y, en caso contrario, los agravios sostenidos en el mismo resultan inoperantes. A este respecto es interesante transcribir la siguiente tesis de Jurisprudencia sentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación:

REVISION.- AGRAVIOS INOPERANTES.- Si no ataca la autoridad recurrente los fundamentos esenciales en que se sustenta la sentencia motivo de la revisión, los agravios expresados deben estimarse inoperantes y en consecuencia debe confirmarse el fallo recurrido. (920).

Revisión 1046/77. Juicio 1983/77.- Resuelto por unanimidad de 8 votos. Sesión de 8 de enero de 1979.

Revisión 273/78. Juicio 9791/77.- Resuelto por mayoría de 7 votos contra uno. Sesión de 8 de enero de 1979.

Revisión 221/78. Juicio 2006/77.- Resuelto por mayoría de 6 votos contra 2. Sesión de 8 de enero de 1979.

(JURISPRUDENCIA No. 33)

R.T.F. Año II, No. 7 Agosto de 1979, p. 175.

d) Revisión Fiscal.- También está al alcance exclusivo de las autoridades, se promueve ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación y procede contra las resoluciones de la Sala Superior que decidan los recursos de revisión. También deben firmarlo las autoridades superiores mencionadas en el apartado anterior (o quienes las sustituyan legalmente) y en este caso deben exponer las razones por las que la consideren importante y trascendente, características que se entenderán cumplidas de manera objetiva cuando el valor del negocio exceda de cuarenta veces el salario mínimo elevado al año.

Esta alta cuantía para su procedencia objetiva le está empezando a dar el verdadero carácter extraordinario con que fue concebido, ya que en 1984 ha significado aproximadamente diez millones de pesos, y muy pocos casos en la actualidad rebasan tal cantidad.

Estoy de acuerdo con la crítica que a esta instancia hace la Academia Mexicana de Derecho Fiscal en la obra citada (págs. 184 y 185), que por ello transcribo en seguida:

"Este recurso es la causa primordial de tres efectos contraproducentes: a) El juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, actualmente no pasa de ser un trámite administrativo engorroso, obligatorio y previo al juicio de garantías. b) El recurso ha provocado el exceso en el rezago de la Suprema Corte de Justicia. c) Ha convertido a nuestro máximo Tribunal en un simple tribunal de alzada.

Consecuentemente, se sugiere la conveniencia de pugnar porque se suprima el recurso y se de a las sentencias del Tribunal Fiscal nuevamente la definitividad que tuvieron en los orígenes de este tribunal".

La crítica expuesta en el inciso b) transcrito, ha empezado a dejar validez con la reciente reforma legislativa relativa a la cuantía requerida para el criterio objetivo de procedencia del recurso, dejando cuantías menores al criterio subjetivo, que se espera sea riguroso, para cumplir con el propósito de la reforma: que este recurso sea verdaderamente excepcional. Las demás críticas transcritas me parecen vigentes.

6. NOTIFICACIONES Y TERMINOS.

a) Notificaciones. - Las notificaciones hechas por los actuarios del tribunal deben efectuarse a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que el expediente les haya sido turnado; la sanción es una multa con cuantía máxima del equivalente al salario mínimo elevado al mes, sin - dos veces (el correspondiente al Distrito Federal), sin - exceder del 30% de su salario. En caso de reincidencia, - la sanción es la destitución.

Las notificaciones a los particulares pueden hacerse en los locales de las Salas y, en su defecto, por lista, salvo ciertas excepciones, que deben hacerse personalmente o por correo certificado con acuse de recibo. Estos casos excepcionales están contenidos en el artículo 253 - del Código y son los siguientes:

"I. La que corra traslado de la demanda, de la contestación y, en su caso, de la ampliación. II. La que mane de citar a los testigos o a un tercero. III. El requerimiento a la parte que debe cumplirlo. IV. El auto que declare cerrada la instrucción. V. La resolución de sobreseimiento. VI. La sentencia 'definitiva'. VII. En todos - aquellos casos en que el magistrado instructor así lo ordene".

Las notificaciones a las autoridades administrativas deben hacerse por oficio y, en casos urgentes, por vía telegráfica.

Las notificaciones surten sus efectos hasta el día siguiente a aquél en que fueren hechas.

b) Términos. - Los términos o plazos empiezan a co--

rrer a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación. El artículo 258 del Código regula esta materia y hace, además del anterior, tres pronunciamientos esenciales: los plazos en días, se integran por días hábiles solamente; los plazos por períodos comprenden los días inhábiles, salvo el último día, que debe ser hábil; cuando se fijen por mes o año, vencen el mismo día del mes o año referidos. Son hábiles los días en que se encuentren abiertas al público las oficinas de las Salas del Tribunal Fiscal durante el horario normal de labores, sin que la existencia de personal de guardia pueda habilitarlos.

7. JURISPRUDENCIA.

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación tiene facultad para establecer Jurisprudencia. Esta se forma en tres casos, regulados en el artículo 260 del Código, el cual se transcribe:

"Artículo 260.- La jurisprudencia se forma en los siguientes casos: I. Al resolver las contradicciones entre las sentencias dictadas por las salas regionales y que hayan sido aprobadas lo menos por seis de los magistrados que integran la Sala Superior. II. Si al resolver el recurso de queja interpuesto en contra de una sentencia de la sala regional, la Sala Superior decide modificarla. III. Cuando la Sala Superior haya dictado en el curso de revisión tres sentencias consecutivas no interrumpidas por otra en contrario, sustentando el mismo criterio y que hayan sido aprobadas lo menos por seis de los magistrados".

Esta Jurisprudencia, en absoluto acuerdo con los principios doctrinales referentes a esta materia, obliga no sólo a la Sala Superior, sino a los organismos inferior

res jerárquicamente, que en este caso son las Salas Regionales. Por supuesto, si sólo la Sala Superior puede establecerla, sólo ella puede variarla.

Otro de los principios doctrinales de la Jurisprudencia es el de la publicidad de la misma por su carácter obligatorio para los órganos aplicadores de la Ley y por constituir una fuente formal del derecho, que puede ser invocada por las partes del juicio. Esta publicación se lleva a cabo a través de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. En el capítulo VI de esta tesis se ofrecen algunos ejemplos de esta Jurisprudencia, en materia de competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

Como anteriormente una Sala Regional podía válidamente desacatar la Jurisprudencia del Tribunal bajo el simple expediente de exponer sus razones para ello (lo cual la hacía nugatoria), debido a que tal posibilidad fue suprimida en 1978, surgieron algunas controversias, que dieron como resultado la siguiente tesis de Jurisprudencia, sentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación:

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- ES OBLIGATORIA PARA LAS SALAS REGIONALES.- En los términos del artículo 233 del Código Fiscal de la Federación, la Jurisprudencia del Tribunal es obligatoria para las Salas Regionales, sin que se les faculte para dejar de acatarla exponiendo las razones que tuvieren para ello, como se hacía en el texto que estuvo en vigor hasta el 31 de julio de 1978; por tanto, si la tesis jurisprudencial no se aplica en los casos en que proceda por consideraciones que se contraponen a lo establecido en la jurisprudencia, ésta se viola. (949).

Revisión N-. 987/74.- Resuelta en sesión de 11 de -

junio de 1980, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Ponce Gómez.- Secretario: Lic. Pedro Flores Gabriel.

Revisión No. 1231/79.- Resuelta en sesión de 27 de junio de 1980, por unanimidad de 6 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelf Cerezo.- Secretaria: Lic. Celia López Reynoso.

Revisión y Queja No. 926/79.- Resuelta en sesión de 27 de agosto de 1980, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Guitrón.- Secretaria: Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara.

(JURISPRUDENCIA No. 61)

H.I. Agosto de 1980, p. 1.

CAPITULO III

COMPETENCIA EN MATERIA FISCAL.

OBLIGACIONES FISCALES.- DEVOLUCIONES DE INGRESOS.

I. OBLIGACIONES FISCALES.

El artículo 23 fracción I de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación establece como la primera materia de competencia de dicho Órgano los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas "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".

Este rubro de obligaciones fiscales constituye a mi juicio la más importante de las materias de competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, pues comprende a la mayor parte de los actos de las autoridades administrativas que son impugnados ante el mismo.

En razón de ese lugar destacado que tiene esta figura jurídica de la obligación fiscal en el tema de esta tesis, a continuación se hará un exhaustivo análisis de ella, conteniendo un estudio del marco teórico o doctrinal de la obligación y de la obligación fiscal, así como una descripción del marco normativo federal de la obligación fiscal y, finalmente, el establecimiento de mi opinión personal al respecto, confrontando ambos marcos de referencia.

a) MARCO TEORICO DE LA OBLIGACION.- La obligación es una figura jurídica que fue concebida en el Derecho Romano y que a través de la historia se ha mantenido inmovible, debido a que los romanos llevaron la teoría de -

las obligaciones a un alto grado de perfección.

El autor Petit expresa que a los derechos de crédito se les llama también obligaciones, y que el derecho de crédito es una relación entre dos personas, de las cuales una, el acreedor, puede exigir de la otra, el deudor, un hecho determinado, apreciable en dinero. Esa relación puede ser considerada desde dos puntos de vista diferentes; del lado del acreedor, es un derecho de crédito que cuenta en el activo de su patrimonio; del lado deudor, es una obligación, una deuda que figura en su pasivo. Los jurisconsultos romanos se sirven exclusivamente de la palabra obligatio, en un sentido muy amplio, para designar el crédito lo mismo que la deuda.

Las Instituciones de Justiniano⁽⁶⁶⁾ establecen la siguiente definición de obligación: es un lazo de derecho que nos constriñe en la necesidad de pagar alguna cosa conforme al Derecho de nuestra ciudad.

Según el jurista Eugene Petit, de la definición de la obligación surgen los tres elementos de que se compone:

a) Un sujeto activo, el acreedor: puede haber uno o varios. Al acreedor pertenece el derecho de exigir del -

(66) Justiniano. Instituciones. De Obligationibus, III. 13. Citado por Petit, Eugene, Ob. Cit., pág. 313.

deudor la prestación que es objeto de la obligación. El Derecho civil le da, como sanción de su crédito, una acción personal.

b) Un sujeto pasivo, el deudor. Es la persona que está obligada a procurar al acreedor el objeto de la obligación. Puede haber en ella uno o varios deudores.

c) Un objeto. Consiste siempre en un acto que el deudor debe realizar en provecho del acreedor, y los jurisconsultos romanos lo expresan perfectamente por medio de un verbo: facere, cuyo sentido es muy amplio, que comprende aún la abstención.

Otros textos, dice Petit, distinguen en tres categorías los diversos actos a los cuales puede ser obligado el deudor y los resumen en estos tres verbos: dare, prestare, facere.⁽⁶⁸⁾ Dare es transferir la propiedad de la cosa, o constituir un derecho real. Prestare es procurar el disfrute de una cosa, sin constituir derecho real. - - Facere es llevar a cabo cualquier otro acto, o aun abstenerse.

De lo anterior se desprende que en el Derecho Romano esta figura jurídica estaba completamente estructurada, llamando la atención desde un principio la doble perspectiva con que se enfoca, distinguiéndose como aspectos contrarios de la misma el derecho de crédito y la obligación.

(68) Gayo, Instituciones, IV: 2. Citado por Petit, Eugene. Ob. - cit, pág. 314.

Reviste importancia señalar que desde su origen esta institución jurídica padeció de una terminología deficiente, ya que, en lugar de utilizar un vocablo que comprendiera ambos aspectos, se optó por enfatizar sólo el lado deudor, al denominarlo "obligatio", dejando así en el olvido el punto de vista acreedor, que constituye el derecho de crédito.

De tal deficiencia se ha desprendido la necesidad de darle a la palabra obligación dos sentidos diferentes. Así, lato sensu, se refiere a la institución en comento, vista de una manera íntegra o completa y stricto sensu se limita a denotar el aspecto pasivo de la misma. Posteriormente, como se observa en Eugene Petit, también a la expresión "derecho de crédito" se le atribuyeron los dos sentidos acabados de mencionar.

El maestro Rafael De Pina⁽⁶⁹⁾ cita al autor Demófilo De Buen, manifestando que éste distinguió entre obligaciones especiales y obligaciones institucionales. Dicho autor señaló que estas últimas son las creadas por razón de la naturaleza de una institución; son imperativas y no admiten por parte de los enlazados en la relación obligatoria, convención contraria. Son "situaciones humanas", en tanto que las obligaciones especiales, como las civiles, son "relaciones humanas". La obligación y el crédito fiscal, deduzco yo, quedarían dentro de las obligaciones y créditos institucionales.

(69) De Pina, Rafael. Elementos de Derecho Civil Mexicano. Ed. -- Porrúa, Cuarta Edición. México, 1977, pág. 23.

El maestro De Pina,⁽⁷⁰⁾ en contradicción con Eugene - Petit, dice que el concepto de obligación que tenían los jurisconsultos romanos se ha transformado notoriamente, - pues en la actualidad es considerada como una relación ju rídica patrimonial en la que la prestación es el elemento primordial, dada la posibilidad legal de la transmisibilidad de la misma, ampliamente admitida en el derecho con-- temporáneo, contrariamente a lo que sucedía en Roma.

De Pina expresa que la naturaleza de la obligación ha sido estudiada por diversos tratadistas, sobresaliendo dos teorías: la subjetiva y la objetiva. La primera es la originaria, romana, y la segunda, la moderna.

Así, dice que el derecho romano vio en la obliga-- ción un vínculo entre personas; pero el germánico y el mo derno tienden a destacar el compromiso objetivo de crédi- to o deuda.

La doctrina llamada objetiva, continúa De Pina, tie ne en Gaudement uno de sus representantes más caracteriza dos. Afirma este autor, como tesis fundamental al respec to, que si bien originariamente era la persona la que de bía a la persona, en la actualidad se considera que es el patrimonio el que debe al patrimonio, lo que equivale a - afirmar la posibilidad de una relación entre patrimonios que no puede ser aceptada en ningún caso, dice De Pina, - puesto que es evidente que la relación jurídica (y, por - lo tanto, la relación obligatoria) no puede aceptarse ni existir más que entre personas.

(70) Idem. págs. 24 a 29.

Finalmente, Rafael de Pina cita a Espín Cánovas, - quien ataca a la teoría objetiva, diciendo que "Al considerar el derecho del acreedor como un derecho sobre los - bienes del deudor, consideran solamente las hipótesis del incumplimiento por parte de éste, quedando sin posible ex plicación con esta teoría el caso del cumplimiento voluntario del deudor, en que de modo efectivo se realiza un - acto del mismo y sin que tenga entonces ninguna manifesta ción ese derecho del acreedor sobre el patrimonio del deu dor".

b) MARCO TEORICO DE LA OBLIGACION FISCAL. - El término "fisco" proviene del latín fiscus, voz utilizada para designar el tesoro del príncipe y distinguirlo del tesoro público, que se llamaba erario. Sin embargo, en el régimen feudal de la Edad Media el tesoro público se confundió con el tesoro del príncipe y por eso es que los dos - vocablos, erario y fisco, se mezclaron y empezaron a usarse de manera indistinta. Al morir el feudalismo y con el nacimiento del Estado Moderno, ambas palabras se utilizaron para designar el tesoro o hacienda pública. Esta es - la paradoja en la que ha terminado la expresión "fisco", pues su significado sufrió una transformación de ciento - ochenta grados.

El fisco, entendido como erario, tesoro o hacienda pública, se define como el conjunto sistemático de haberes, bienes, rentas, impuestos, etc., correspondientes al Estado para satisfacer las necesidades de la nación. El -

autor argentino Payetto⁽⁷¹⁾ formuló una definición técnica, afirmando que es la coordinación económica activa creada por los habitantes de un determinado lugar, con el fin de satisfacer necesidades comunes a las que no podrían proveer individualmente. Este fin se logra por la aplicación de medios tomados, en su mayor parte, de la riqueza privada, en forma de contribuciones obligatorias.

Por otro lado, el tratadista Sergio F. de la Garza⁽⁷²⁾ expresa que la voz hacienda tiene su origen en el verbo latino facera. Dice que el autor Hipólito Rossy, en su obra "Instituciones de Derecho Financiero" señala que, con el adjetivo de pública, la hacienda se refiere a toda la vida económica de los entes públicos, y en sentido estricto hace mención a los ingresos, pertenencias y gastos de las entidades públicas.

La Hacienda Pública, dice Rossy, como organismo y como concepto en el derecho positivo español, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda, dentro de la organización administrativa del reino español. De ahí pasa a la América Latina y a México, donde la dependencia del Gobierno Federal encargada de realizar la actividad financiera estatal se ha conocido tradicionalmente como Secretaría de Hacienda, agregándosele posteriormente la innecesaria expresión "y de Crédito Público".

(71) Payetto, J. Temas de Contabilidad Pública. Facultad de Ciencias Económicas. Buenos Aires, 1949, Fascículo I, pág. 16.

(72) De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. Novena Edición. México, 1979, pág. 69.

El maestro Ernesto Flores Zavala⁽⁷³⁾ declara que por Hacienda Pública debemos entender el conjunto de bienes - que una entidad pública (federación, estados, nunicipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por - el mismo motivo.

Dicho autor añade que recibe el nombre de fisco el Estado, considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de - prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo.

Destaca el autor en comento que en Alemania, en - - cierta época, se consideró al fisco como un ente con personalidad distinta del Estado y del Príncipe, pero sufi-- ciente para ser el detentador de la hacienda pública.

Cita a Fleiner, quien, hablando de la teoría del - fisco en Alemania, en su obra "Instituciones de Derecho - Administrativo", dice que según esa teoría el patrimonio público "no pertenecía al Príncipe ni al Estado soberano, sino a un sujeto jurídico distinto de ambos: el fisco, o sea, una persona sometida al derecho patrimonial". Por su puesto, este concepto ha desaparecido.

Concluye Flores Zavala diciendo que la materia fis- cal puede definirse como toda aquella cuestión que se re- fiere a la Hacienda Pública. Cita a Harris y Schultz, - -

(73) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexica- nas. Editorial Porrúa. Vigésimoprimera edición. México, 1979, págs. 20 y 21.

quienes dicen que "fiscal" es el adjetivo que corresponde al nombre de "finanzas públicas" y se refiere tanto a la aplicación de los fondos gubernamentales, como a su obtención.

Una vez expuestas las concepciones doctrinales sobre el fisco, es útil recordar aquí a los civilistas, y en especial al maestro Borja Soriano, cuando señala que - la misma relación jurídica, considerada del lado activo, toma el nombre de crédito, y del lado pasivo, el de deuda u obligación stricto sensu.

El tratadista Alfonso Cortina⁽⁷⁴⁾ expresa que en la relación jurídica tributaria sólo el Estado puede ser el sujeto activo, el acreedor, la persona capacitada para exigir el cumplimiento de la obligación.

Inversamente, dice, en la obligación tributaria el sujeto pasivo es siempre un particular y no el Estado, ya que en principio no se puede concebir, tratándose de impuestos y de órganos federales, que un sector gubernamental esté obligado al pago hacia otro sector gubernamental, pues en tal caso habría un movimiento contable ficticio y no una operación financiera real.

(74) Cortina Gutiérrez, Alfonso. Estudio Preliminar a las Instituciones de Derecho Financiero de Mario Pugliese. Editorial Porrúa. Segunda Edición de "Instituciones...". México, 1976, págs. 35 a 37.

El objeto de la obligación, añade, (75) es siempre el pago del crédito fiscal determinado en cantidad líquida, es decir, el pago del impuesto, de la tasa o de un precio público. Se trata de obligaciones de dar cuya exacción - tiene como límite el patrimonio íntegro del contribuyente, toda vez que el artículo 22 de la Constitución excluye de la garantía individual que prohíbe la confiscación de bienes, la aplicación total o parcial de estos para el pago de impuestos o multas.

Manifiesta que, según la doctrina italiana, el objeto de la obligación tributaria es la parte alícuota del patrimonio o del ingreso de los contribuyentes, o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes, y únicamente en casos excepcionales puede ser objeto de la obligación el patrimonio en su conjunto o la renta total del contribuyente, casos en los que el tributo toma un perfil netamente político y extrafiscal, que encubre un procedimiento equivalente a la confiscación.

En México, sigue Cortina, una correcta interpretación del citado texto constitucional no permite que el objeto del crédito fiscal sea la totalidad de la renta gravada o todo el valor del bien materia directa o indirecta de un tributo. Si el monto del impuesto fuera igual al valor del bien gravado, se estaría frente a un caso de expropiación y no de tributación.

Afirma dicho autor que si el impuesto coincidiera con el avalúo del objeto imponible, se estaría ante una -

(75) *Idem.*, págs. 51 y 52.

expropiación sin indemnización, es decir, ante una confiscación.

De esto, aclara, no se deduce que en la situación - prevista por el artículo 22, que supone un pago coactivo no voluntario del crédito fiscal, no pueda aplicarse todo el patrimonio del deudor para satisfacer el interés del - Erario.

Diversas situaciones, apunta, pueden quedar incluidas en la hipótesis de la parte final del artículo 22 - - constitucional, que no considera confiscatoria la aplicación total de bienes para el pago de impuestos.

Cita como ejemplo que puede ocurrir que en el procedimiento ejecutivo se trata de cobrar un crédito en el - que se hayan acumulado varios impuestos, o en el que se - incluyan intereses moratorios o multas. También es concebible hipotéticamente, dice, que por haber disminuído el patrimonio del contribuyente no alcance para el pago de - una responsabilidad fiscal.

El maestro Cortina dedica un amplio capítulo de su obra al tema de la causa de la obligación tributaria. ⁽⁷⁶⁾ Reconoce que en el derecho privado la teoría de la causa ha sido muy debatida. Señala que una indagación doctrinal sobre la aplicabilidad de la teoría civilista de la causa al derecho tributario, tiene que restringirse a aquellas obligaciones fiscales derivadas de un acto de voluntad - del sujeto pasivo, que coincida con el consentimiento de

(76) *Ibidem*, págs. 55 a 56.

un Órgano del Estado o de un ente paraestatal, cada vez - que el particular solicita y recibe un servicio o una cosa de una empresa del Estado, pagando un precio público; o cuando el deudor pide y obtiene la directa prestación - de un servicio o de un bien específico de la administración pública mediante un pago clasificable como una tasa, es decir, como un "derecho" en el sentido de las leyes - anuales federales de ingresos en México.

En estos casos, expresa, la obligación del pago tie ne una causa en sentido jurídico que, como en todo contra to sinalagmático, consiste en la contraprestación a la - que la otra parte también se obliga. En la esfera propia del derecho tributario, más allá del campo restringido de las tasas y los precios públicos, se tiene que cuando el impuesto daña, desvirtúa o contradice las funciones socia les o económicas, se ha debatido si por el origen de su - causa espuria, la ley tributaria debe nulificarse y, por consiguiente, declararse sin base legal la extracción fis cal.

El autor Sergio Francisco de la Garza⁽⁷⁷⁾ prefiere - hablar, más que de obligación o derecho de crédito fiscal, de relación jurídica fiscal y tributaria. Dice que la rea lización de diversos presupuestos establecidos en las leyes, da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer,

(77) De la Garza, Sergio F. Ob. cit., págs. 432 a 436.

de no hacer, y de tolerar.

A esas relaciones jurídicas, señala, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación y otra (deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar; las llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas - fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias.

Relaciones jurídicas fiscales, continúa, son las - que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de receptor de cualquier ingreso. En cambio, relaciones jurídicas tributarias son aquéllas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales.

Sáinz de Bujanda, ⁽⁷⁸⁾ citado por el maestro de la - Garza, afirma que "han hecho uso corriente en la doctrina, la distinción... entre un concepto amplio de la relación jurídica tributaria y un concepto estricto de la misma, correspondiente a la deuda o crédito tributario propiamente dichos".

Sigue diciendo Sáinz de Bujanda; "esto significa -

(78) Sáinz de Bujanda, Fernando. Notas de Derecho Financiero. Universidad de Madrid. Madrid, 1967, Tomo I. Volumen II, pág. - 204. Citado por De la Garza, Sergio F., ob. cit., pág. 433.

que, denominando obligación tributaria a la relación jurídica que se entabla entre el ente público acreedor como - bien precisa Antonio Berliri, que ésta es sólo una de las diversas clases de relaciones jurídicas, aunque la más im portante, de las reguladas por las normas tributarias; - por otra parte, dicha relación obligacional se inserta, a su vez, en una relación jurídica más compleja: la rela - ción jurídica tributaria".

Continúa exponiendo que "Bien entendido que la complejidad de esta última (la relación jurídica tributaria) depende del mayor o menor número de obligaciones y dere-- cnos accesorios que acompañan a la obligación principal, u obligación tributaria stricto sensu, y que dicha complejidad varía según la naturaleza de cada tributo".

Para concluir, Sáinz de Bujanda afirma: "La presen - cia de una obligación tributaria actual o potencial, es - necesaria para que exista una relación jurídica, toda vez que esa obligación constituye el núcleo central de esta - relación".

Posteriormente, el tratadista de la Garza cita a Di no Jarach,⁽⁷⁹⁾ quien sostiene una opinión diversa, que a - continuación se expone: "En materia de derecho tributario sustantivo... el acreedor no puede cobrar o no el impues-

(79) Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Segunda - edición. Buenos Aires, 1969, pp. 160 a 163. Citado por De la Garza, Sergio F., ob. cit., pág. 434.

to que nace de la ley; únicamente debe adaptar su voluntad a lo que establece la ley y tiene una suerte de derecho-deber, en el sentido de que lo que es un derecho creaditorio es también su obligación de hacerlo valer en favor del Estado, que el organismo administrativo representa".

Sigue Jarach diciendo: "En cambio, cuando se trata de una relación de carácter administrativo, existe la posibilidad de que la Administración ejerza o no su facultad, de acuerdo con un criterio de oportunidad".

Continúa manifestando que "Me basta este ejemplo para indicar que existe una diferencia fundamental entre ciertas obligaciones de los contribuyentes, como la de pagar el tributo, y otras, como las de adoptar un determinado comportamiento activo o pasivo frente a la Administración, para facilitar o cooperar con las tareas del organismo administrativo encargado de la recaudación fiscal".

Añade Dino Jarach: "Mezclar todo esto en una única relación jurídica de carácter complejo, significa ignorar la característica fundamental del estudio científico, que consiste en un análisis, con que se adquiere el conocimiento de las instituciones, y luego en la síntesis, que capta y abraza la naturaleza del conjunto".

Luego, afirma que lo anterior lo lleva a la conclusión de que "No se puede admitir que la relación jurídica tributaria sea compleja: es una simple relación obligacional, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas; ni siquiera existe una identidad de suje

tos en la relación sustantiva y en las demás, porque la - relación que tiene como objeto la prestación del tributo tiene siempre como sujetos, por un lado, el sujeto activo titular del crédito fiscal... y por otro lado, los contribuyentes responsables que están obligados al pago de esa prestación".

Finaliza Jarach diciendo: "Pero los que deben sopor tar verificaciones, inspecciones, que están obligados a - informar o llevar determinados libros, no son forzosamente los contribuyentes que tienen que pagar el tributo; en mucnos casos se deben presentar declaraciones... sin ser contribuyentes".

Por su parte, el tratadista Ernesto Flores Zava - la ⁽⁸⁰⁾ manifiesta que de una relación tributaria se deri-- van obligaciones para tres categorías de personas; el su- jeto activo, el sujeto pasivo y los terceros.

Dice que las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: principales y secundarias. Las principales - consisten en la percepción o cobro de la prestación tribu- taria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio.

Afirma que si el fisco deja de cobrar un impuesto, está concediendo de hecho una exención que está prohibida tanto por la Constitución como por la ley ordinaria, y -

(80) Flores Zavala, Ernesto. Ob. cit., págs. 57 a 59.

que coloca al particular beneficiado en situación de privilegio con respecto a los demás; por otra parte, ese acto perjudicará al Estado al disminuir los ingresos y a los causantes en general, que verán aumentadas sus cargas en la medida en que de hecho se exima del impuesto a determinados individuos.

Las obligaciones secundarias, dice el maestro Flores Zavala, son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

A) Obligaciones de hacer, como por ejemplo, determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas de inspección, etc.

B) Obligaciones de no hacer, como por ejemplo, abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que los necesiten, si no cumplen previamente con las disposiciones legales relativas, etc.

El sujeto pasivo, expresa el autor en comentario, también puede tener dos clases de obligaciones: principales y secundarias. La obligación principal es sólo una y consiste en pagar el impuesto. Las obligaciones secundarias pueden ser de tres clases:

a) De hacer; por ejemplo: presentar avisos de ini--

ciación de operaciones, declaraciones, etc.

b) De no hacer; por ejemplo, no cruzar la línea divisoria internacional, sino por los puntos legalmente autorizados.

c) De tolerar; por ejemplo: permitir la práctica de las visitas de inspección de los libros, locales, documentos, bodegas, etc., de la propiedad del causante.

Afirma el tratadista Flores Zavala que hay ocasiones en las que el sujeto pasivo no tiene la obligación principal, pero sí las secundarias; esto sucede cuando, reuniéndose todas las circunstancias que hacen coincidir la situación de un individuo con la prevista en la ley, falta sólo la realización del hecho generador del crédito fiscal, y tiene por objeto controlar al sujeto para el caso de que, existiendo la obligación de pago, no trate de burlarla.

Los terceros, añade Flores Zavala, no pueden, por definición, tener la obligación principal; sólo pueden tener obligaciones secundarias, que pueden ser de las tres clases acabadas de mencionar: de hacer, de no hacer y de tolerar.

Dicho autor afirma también⁽⁸¹⁾ que el fundamento inmediato de la obligación tributaria es la ley. Una persona está obligada a pagar un impuesto porque la ley le impone esa obligación. Pero, se pregunta, ¿por qué el Estado puede dictar esas leyes estableciendo impuestos, es decir, exigiendo de los particulares la entrega de parte de

(81) *Idem.* págs. 132 a 134.

su renta o de su fortuna, lo que constituye para ellos un sacrificio?

El mismo responde, diciendo que el único fundamento de la obligación tributaria, es que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas.

Es decir, concluye, la justificación o el fundamento de la obligación tributaria, no es sólo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, - de tareas que explican esa necesidad de dinero.

Finalmente, José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González⁽⁸²⁾ se refieren a la deuda tributaria, señalando que dicha expresión presenta dos conceptos. En primer lugar, se entiende como sinónimo de la obligación tributaria material. Un segundo concepto hace referencia al contenido de la prestación de dar que constituye el objeto de la obligación tributaria material. Esta tiene por objeto la prestación, el pago de la deuda tributaria, así entendida.

Expresan que esta duplicidad de conceptos puede explicarse por dos razones, que a continuación se exponen.

Una, la influencia doctrinal, que la identifica con

(82) Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio. Curso de Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas. Segunda Edición. Madrid, 1978, Tomo I, - págs. 289 a 292.

la obligación tributaria material; otra, el reflejo de - las propias vicisitudes del concepto de obligación en el Derecho Privado, donde a veces se emplea como elemento pasivo del contenido de la relación jurídica, y otras, para designar el objeto del mismo (la prestación en que la - - obligación consiste).

En cualquier caso, dicen, lo que importa es tener - conciencia clara de esa duplicidad de conceptos, para de- terminar en cada caso cuál es el que mejor conviene al - sentido y espíritu de un precepto normativo.

En relación al primer concepto, señalan⁽⁸³⁾ que se - ha reaccionado vigorosamente contra las concepciones "am- plias" de la relación jurídica tributaria, de contenido - complejo, que comprendía tanto las relaciones de Derecho material cuanto las de Derecho formal. La crítica ha venido de diversas fuentes y con distinto alcance.

Pero, continúan, se basa en una rigurosa depuración dogmática de las diversas situaciones, activas y pasivas, en que, con ocasión de la aplicación de los tributos, pueden encontrarse Administración y administrado.

Manifiestan que frente a la idea, frecuente en la - doctrina clásica, de agrupar a unos y otros en los concep- tos, un tanto ampliamente entendidos, de "derechos subje- tivos", de una parte, y "obligaciones" y "deberes", de la otra, y a partir de la obra de Allorio, fundamentalmente, se ha iniciado una evolución que, incluso rechazando las

(83) Idem, págs. 127 a 132.

soluciones técnicas propuestas por este autor, no hace si no aplicar al Derecho tributario las categorías predomi--nantemente aceptadas hoy en el Derecho administrativo.

Se distingue así, añaden, en las situaciones acti--vas de la Administración, entre las de potestad y derecho subjetivo (discutiéndose, también, la aplicabilidad del - Derecho tributario de los llamados derechos potestativos, en que basara Berliri su primitiva construcción). Y res--pecto del administrado se clasifican sus situaciones pasi--vas en muy diversas categorías, siendo, desde luego, pre--dominante la de deber particular y no la de obligación.

Por otro, expresan, existe hoy una tendencia cada - vez más intensa a adoptar un concepto restringido de rela--ción jurídica tributaria en el cual sólo se integran las relaciones tributarias que se concretan en derechos subje--tivos y en obligaciones, dejando fuera del concepto de re--lación jurídica a las restantes situaciones subjetivas, - activas y pasivas.

Ahora bien, apuntan, este planteamiento dogmático - significa abandonar la idea de una relación jurídica am--plia y compleja, cuyos elementos fundamentales eran el - crédito tributario y la obligación tributaria material o deuda tributaria, y en cuyo seno coexistían otras situa--ciones activas y pasivas todas ellas reconducidas a las categorías de "derechos subjetivos" y "obligaciones".

Los nuevos esquemas, indican Pérez de Ayala y Gonzá--lez, implican un nuevo planteamiento de las relaciones - existentes entre la obligación tributaria material o deu--

da tributaria y la Ley. En el planteamiento tradicional, dos posturas se habían enfrentado. Para unos, la deuda tributaria y, por tanto, el derecho de crédito del Estado, nacía directamente de la realización del hecho imponible tipificado en la Ley.

Para otros, dicen, hacía falta que entre la Ley y - el nacimiento del derecho de crédito del Estado, de la deuda tributaria, se realizara una actividad, bien de la Administración, bien del administrado, que se plasmara en un acto constitutivo de la deuda tributaria. Pero, en general, los partidarios de la relación jurídica tributaria como una relación amplia y de contenido complejo, optaban por la primera solución (A. D. Giannini).

Mas he aquí, expresan Pérez de Ayala y González, - que los nuevos esquemas dogmáticos permiten un replanteamiento fresco y jugoso de la cuestión. Según ellos, de la realización del hecho imponible no nace inmediatamente un derecho subjetivo de crédito al tributo, a favor del Estado, sino sólo un comportamiento legalmente debido a cargo del contribuyente, impuesto por la Ley, y en favor del Estado, que debe calificarse no como obligación propiamente dicha del administrado, sino de deber jurídico particular frente al cual no existe un derecho objetivo del Estado.

Dichos autores dicen suscribir la corriente doctrinal conforme a la cual en los tributos (impositivos o sin imposición) del presupuesto de hecho puede nacer un deber tributario a cargo del contribuyente, frente al que no - existe un derecho de crédito por parte del ente impositor, sino un poder abstracto, que está destinado a asumir un -

contenido concreto en función de acontecimientos posteriores, tales como el cumplimiento o incumplimiento del deber nacido del presupuesto. Mientras que el deber tributario del contribuyente surge inmediatamente y tiene un contenido preciso.

Manifiestan que de lo anterior se desprende que el deber tributario del contribuyente no constituye una obligación tributaria, toda vez que, según dice Maffezzoni, - su exacto cumplimiento le liberará frente a la Ley, pero no frente al beneficiario presunto acreedor, que no sólo ha de negarse a extender el oportuno justificante liberatorio, sino que, además, puede proseguir en sus averiguaciones para dar con hipotéticos incumplimientos.

Pérez de Ayala y González siguen diciendo que, como consecuencia del razonamiento acabado de expresar, se llega a la conclusión de que entre las dos situaciones jurídicas subjetivas en presencia, no existe aquella correlación que, sin embargo, aparece perfecta en toda relación entre crédito y deuda.

Expresan que la circunstancia antes expuesta, unida al desarrollo autónomo del deber tributario y del poder - de imposición, así como a la relación de necesaria sucesión cronológica que la Ley establece entre ambas situaciones jurídicas subjetivas, lleva a la conclusión de que tales situaciones no forman parte de una misma relación jurídica; y que intentar adaptar a ese conjunto de situaciones el concepto unitario de relación jurídica sería - una inútil e inoportuna concesión verbal.

Mucho más acertado parece, señalan, identificar en el deber tributario y en el poder de imposición dos situaciones jurídicas subjetivas autónomas, aptas para dar lugar a un conjunto de actos constitutivos de un procedimiento jurídico: el procedimiento de imposición, concepto que en la doctrina moderna representa una noción alternativa o complementaria a la de relación jurídica, - que es el instrumento de conexión entre situaciones jurídicas subjetivas recíprocas.

El segundo concepto referido por Pérez de Ayala y González respecto a la expresión "deuda tributaria", la conciben como el contenido de la prestación de dar que - constituye el objeto de la obligación tributaria material.

Entendida en este último sentido, afirman, la deuda tributaria se presenta conceptualmente como una magnitud susceptible de medición en unidades monetarias, y - que, en cada caso concreto, está expresada o constituida, por tanto, por una cantidad de dinero.

d) OPINION PERSONAL. - La mayoría de los autores - coinciden en que la obligación, ya sea a nivel general, o en su aspecto específico de obligación tributaria, es un lazo, relación o vínculo jurídico o de derecho entre una parte acreedora o sujeto activo y una parte deudora o sujeto pasivo.

Manifestaré a continuación las disgresiones respec

to a lo anterior, aclarando que me tomaré la licencia de sólo mencionar los apellidos de los autores en pro de la economía de espacio y para no cansar al lector.

Así, Aubry y Rau⁽⁸⁴⁾ y Gutiérrez González⁽⁸⁵⁾ consideran que la obligación es una necesidad jurídica de cumplir una prestación o por la cual una persona está sujeta a otra a dar, hacer o no hacer una cosa. Rojina Villegas⁽⁸⁶⁾ señala que es un estado de subordinación jurídica que impone una necesidad al deudor.

Margáin,⁽⁸⁷⁾ no obstante que en una parte de su obra se suma al concepto mayoritario, en otra parte señala que obligación es la prestación debida por el sujeto pasivo. Demogue⁽⁸⁸⁾ la aprecia como una situación jurídica que tiene por objeto una acción o una abstención y, finalmente, Lévy-Ullman⁽⁸⁹⁾ la considera como una institución jurídica que expresa la situación de un acreedor y de un deudor.

Algunos autores dan preponderancia al aspecto activo de la obligación (Petit, Justiniano, Aubry y Rau y Mar

-
- (84) Aubry Y Rau. Citados por Borja Soriano, Manuel. Teoría General de las Obligaciones. Librería de Porrúa Hnos. y Cía. México, 1939, Tomo I, pág. 98.
- (85) Gutiérrez y González, Ernesto. Derecho de las Obligaciones. - Editorial Cajica. Quinta edición. Puebla, Pue. México, 1976, págs. 28 a 30.
- (86) Rojina Villegas. Citado por De Pina, Rafael. Ob. cit., pág. - 24.
- (87) Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Universitaria Potosina. Cuarta edición. México, 1977, págs. 303 y 304.
- (88) Demogue. Citado por Borja Soriano, Manuel. Ob. cit., pág. 99 Tomo I.
- (89) Lévy-Ullman. Idem.

gaín). Otros realzan el aspecto pasivo (Gutiérrez y González y Rojina Villegas). Por último, algunos la aprecian - desde un punto de vista integral, es decir, considerando ambos aspectos (Demogue, De la Garza, Sáinz de Bujanda y Flores Zavala).

No obstante que es casi unánime el criterio de darle a la obligación un carácter fundamentalmente vincular, en lo que menos se han puesto de acuerdo los autores es - en la parte de la definición relativa al objeto de la - - obligación, si bien gran parte de las diferencias son sutiles y no esenciales.

Petit⁽⁹⁰⁾ dice que el objeto de la obligación consiste en un hecho determinado. Paulo⁽⁹¹⁾ dice que es un hacer o prestar. Concuerdan en que el objeto es una prestación: Gutiérrez y González⁽⁹²⁾ y Margáin.⁽⁹³⁾

Señalan que el objeto consiste en dar, hacer o no - hacer alguna cosa: Aubry y Rau⁽⁹⁴⁾ y Margáin, éste último sólo respecto de la obligación de derecho privado. De la Garza⁽⁹⁵⁾ se suma a estos autores, pero añade el tolerar.

(90) Petit, Eugene. Ob. cit., pág. 314.

(91) Paulo. Citado por Borja Soriano, Manuel. Ob. cit., pág. 98. Tomo I.

(92) Gutiérrez y González, Ernesto. Ob. cit., págs. 28 a 30.

(93) Margáin Manautou, Emilio. Ob. cit., págs. 303 y 304.

(94) Aubry y Rau. Citados por Borja Soriano, Manuel. Ob. cit., - - pág. 98 Tomo I.

(95) De la Garza, Sergio F. Ob. cit., págs. 432 a 436.

Demogue,⁽⁹⁶⁾ Rojina Villegas⁽⁹⁷⁾ y Flores Zavala⁽⁹⁸⁾ - concuerdan en que el objeto puede consistir, tanto en una prestación, acción, hecho o hacer, como en una abstención o no hacer.

Finalmente, Justiniano⁽⁹⁹⁾ dice que el objeto de la obligación consiste en una cosa. Margadant,⁽¹⁰⁰⁾ en un comportamiento. Enneccerus,⁽¹⁰¹⁾ en la satisfacción de un interés. Y Margáin afirma que la obligación de derecho público consiste en dar, exclusivamente.

Hasta aquí se ha llevado a cabo una sucinta enumeración de los distintos autores generadores de doctrina, - con el propósito de que se puedan apreciar claramente las distintas tendencias a las que pertenecen cada uno de - ellos.

Sin embargo, con el objeto de darle fluidez a este apartado y en razón de que se han estudiado 37 autores, - me abstendré en las siguientes páginas de realizar cualquier enumeración al respecto, remitiendo al amable lector interesado al denominado "Marco Teórico", para conocer a los responsables de cada corriente de opinión.

Así, una corriente sostiene que el objeto de la - obligación tiene como característica la de ser suscepti--

(96) Demogue. Citado por Borja S. Manuel. Ob. cit., Tomo I, pág.99.

(97) Rojina Villegas. Citado por De Pina, Rafael. Ob. cit., pág.24.

(98) Flores Zavala, Ernesto. Ob. cit., págs. 57 a 59.

(99) Justiniano. Citado por Petit, Eugene. Ob. cit., pág. 313.

(100) Margadant, Guillermo F. Derecho Romano. Ed. Esfinge. Sexta - edición. México, 1975, págs. 306 a 308.

(101) Enneccerus. Citado por De Pina, Rafael. Ob. cit. pág. 25.

ble de apreciación o evaluación pecuniaria, mientras que otra señala que el objeto puede tener un valor económico, pero también es posible que tenga un mero valor moral. - Una tercera corriente, que considera al objeto en comento como un comportamiento, simplemente señala que como característica puede tener la de ser positivo o negativo. Una última tendencia señala que el objeto forzosamente debe - caracterizarse por el requisito de ser digno de protección jurídica.

En este apartado se han visto ya las diferentes posturas doctrinarias en relación con los elementos de la definición de la obligación, así como la preponderancia que se le da al aspecto activo o al pasivo de la misma, o bien la no-preponderancia a ninguno de los dos aspectos.

A mi humilde juicio, la obligación, en general, puede definirse como el vínculo jurídico entre dos partes, - en virtud de lo cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra a observar cierto comportamiento positivo o negativo, apreciable pecuniariamente, mientras - que ésta, llamada acreedor, está facultada para exigir a la otra dicho comportamiento.

Los tratadistas en materia fiscal muestran la tendencia a no exponer una definición de la obligación fiscal o tributaria, limitándose al análisis de los elementos de la obligación, desde la perspectiva específica que concede dicha rama del Derecho.

De esta manera, casi todos manifiestan que los elementos de la obligación tributaria o fiscal son los si-

guientes: el acreedor o sujeto activo, que es el ente público, Fisco o Estado; el deudor o sujeto pasivo, que es el contribuyente particular; el objeto, al que hacen consistir en el pago de la prestación o del crédito fiscal - determinado en cantidad líquida y, por último, para algunos otro elemento es el fundamento de la obligación, que es hallado en la Ley, o bien el factor causa, que consiste en el beneficio recibido por los contribuyentes, previsto por la Ley.

El pago, siguiendo a Margadant,⁽¹⁰²⁾ se define como - el cumplimiento del deber por parte del deudor, es decir, en su observancia del comportamiento a que se ha sometido.

Pienso que la obligación fiscal o tributaria debe entenderse como una especie de la obligación genérica, pudiendo entonces definirse como el vínculo jurídico entre dos partes, una de las cuales es el fisco o hacienda pública, en virtud del cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra a observar cierto comportamiento positivo o negativo, el cual se refiere invariablemente al pago de dinero o especie, en concepto de una contribución; mientras que la otra parte, llamada acreedor, está facultada para exigir a la primera dicho comportamiento.

También se deduce que los caracteres fundamentales de la obligación consisten en los siguientes: es vincular, integral, bilateral, su objeto es un comportamiento apreciable pecuniariamente, y contiene un derecho de crédito y una deuda o deber de pago.

(102) Margadant, Guillermo F. Ob. cit., pág. 307.

Esta definición se ajusta en su mayor parte a los diversos análisis de los elementos de la obligación fiscal o tributaria realizados por los tratadistas que hemos estudiado, pero hace destacar cuatro puntos polémicos, - que son los siguientes:

1.- Se limita a conceptualizar a la obligación fiscal o tributaria en sentido restringido, pues no comprende la exigencia de comportamientos tales como el exhibir documentos, pues estas conductas las dejamos a una noción de obligación fiscal o tributaria en sentido amplísimo, o bien a la noción de relación jurídica tributaria, conforme a las ideas defendidas por Sáinz de Bujanda y Giannini (ver Marco Teórico).

2.- Se abstiene de mencionar expresamente al elemento de la obligación llamado fundamento de la misma, porque éste consiste invariablemente en la Ley, y considero innecesario u ocioso incluirlo dentro de una definición.

3.- Excluye al elemento causa, porque se acepta el alegato de Giannini en el sentido de que, como la obligación tributaria no tiene su fuente en un acto jurídico o administrativo, sino directamente en la Ley, el concepto de causa es extraño por definición a las relaciones tributarias.

4.- Quizá la diferencia más perceptible, porque no es aceptada por la doctrina, consiste en que, a mi juicio, el particular contribuyente también puede ser acreedor de la obligación fiscal o tributaria, asumiendo tal papel en el caso de la solicitud de devolución de una contribución

indebidamente pagada, en el cual el fisco se convierte en deudor, e incluso está obligado al pago de intereses mora torios en el caso de no cumplir oportunamente. En este ca so, la doctrina es unánime en señalar que el Estado, fisco o ente público es el único que puede fungir como acree dor o sujeto activo, con lo cual me atrevo a disentir.

Cabe destacar en este punto lo mencionado por Pérez de Ayala y González⁽¹⁰³⁾ respecto al concepto alternativo - de deuda tributaria, en el sentido de concebirse como el contenido de la prestación de dar que constituye el objeto de la obligación tributaria, concebido como la magni-- tud susceptible de medición en unidades monetarias y que, en cada caso concreto, está expresada o constituida por - una cantidad de dinero y tal concepto alternativo es im-- portante de destacar porque corresponde a la noción de - crédito fiscal conferida por nuestra legislación positiva.

d) MARCO NORMATIVO FUNDAMENTAL. - Una vez que se ha resumido, clasificado y comentado el marco teórico de este capítulo, estamos en condiciones de ocuparnos propia-- mente de la confrontación del mismo con el marco normati-- vo.

Nuestra Constitución Política expresa un tratamien-- to de la obligación tributaria desde la perspectiva de -- que el Fisco, en sus distintos niveles, es el sujeto acti vo de tal relación jurídica, mientras que los gobernados vienen a constituir los sujetos pasivos de la misma.

Lo anterior se observa, por una parte, en el artícu

(103) Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio. Ob. cit., - - págs. 289 a 292.

lo 31 fracción IV, al establecer que es obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado y del Municipio en que residan.

Por otro lado, se contempla en diversos artículos - la facultad de las autoridades de establecer y percibir - contribuciones, así como de gravar actos y mercancías. Es tas facultades deben ser ejercidas en la esfera adminis- trativa, por el Poder Ejecutivo, en los términos generales de los artículos 89 y 90 de la Constitución.

La Constitución Política debe limitarse a estable-- cer la organización de la Federación de Estados y las fun- damentales garantías individuales y sociales de los habi- tantes del territorio nacional, lo cual es aceptado unáni- mamente por la doctrina mexicana, al dividir el contenido constitucional en Parte Orgánica y Parte Dogmática.

No obstante, considero que el artículo 31 de nues-- tra Ley fundamental merece reformarse para efectuar un li- gero ajuste de redacción, pues las conductas que contem-- pla corresponden a la figura del deber jurídico y no de - la obligación, cuyo contenido es más limitado. Así pues, dicha norma debe expresar que regula los deberes de los - mexicanos, y no las obligaciones de los mismos.

En cuanto a los extranjeros, el artículo 32 de la - Ley de Nacionalidad y Naturalización, que es el que nos - interesa, alude a la obligación de dichos sujetos de pa-- gar contribuciones, con lo que sigue la línea Constitucio- nal de englobar dentro del término "obligación" a figuras jurídicas que no tienen como contenido ni una deuda ni un

crédito. El comentario, por lo tanto, es el mismo que el anterior: lo correcto sería utilizar la institución del deber jurídico, y no la de la obligación.

e) RELACIONES JURIDICAS Y OBLIGACIONES JURIDICAS.-

La legislación tributaria no fundamental sigue la línea constitucional en el sentido de considerar como obligaciones a relaciones jurídicas cuyo objeto es un comportamiento que no tiene contenido patrimonial o pecuniario.

Así, el Código Fiscal de la Federación establece capítulos o artículos concernientes a las "obligaciones" de los "sujetos pasivos" o contribuyentes.

Con esto, resulta claro que concuerda con la corriente doctrinal sustentada por el tratadista Ernesto Flores Zavala⁽¹⁰⁴⁾ relativa a que la obligación tributaria no es simple, sino compleja, compuesta por obligaciones concretas o principales, consistentes en el pago de la prestación, y por obligaciones genéricas o secundarias, consistentes en otro tipo de comportamientos, tales como emitir informes y cooperar de diversas maneras con el fisco.

Por su parte, el autor Dino Jarach,⁽¹⁰⁵⁾ si bien sostiene que la institución de la obligación tributaria presenta un carácter simple y no complejo, lo considera de -

(104) Flores Zavala, Ernesto. Ob. cit. págs. 57 a 59.

(105) Jarach, Dino. Ob. cit. págs. 160 a 163.

todos modos integrado por las mismas diversas conductas - consistentes en pagar, cooperar, informar, etc...

Existe una corriente contraria, integrada entre - - otros por los maestros Sergio F. De la Garza,⁽¹⁰⁶⁾ Sáinz de Bujanda⁽¹⁰⁷⁾ y Margáin Manautou,⁽¹⁰⁸⁾ quienes en lugar de referirse a obligación tributaria genérica y concreta, prefieren hablar de relación jurídica en sentido amplio y en sentido restringido.

Para esta corriente la relación jurídica en sentido amplio comprende a las relaciones integradas por derechos y deberes jurídicos no obligacionales, tales como los deberes de presentar declaraciones sin pago, proporcionar información de terceros y atender requerimientos de documentación, y sus recíprocos derechos o facultades de exigir la realización de tales comportamientos no patrimoniales.

La relación jurídica en sentido restringido es la - que se limita, para esta corriente, precisamente a lo que sus autores entienden por obligación tributaria, es decir, un vínculo de derecho entre un acreedor y un deudor cuyo objeto es un comportamiento que tiene un contenido patrimonial.

Una tercera corriente teórica es sustentada por los tratadistas Pérez de Ayala y González, quienes afirman - que el deber tributario y el poder de imposición no forman parte de una misma relación jurídica, sino que consti

(106) De la Garza, Sergio F. Ob. cit., pág. 434.

(107) Sáinz de Bujanda, Fernando. Ob. cit. pág. 204.

(108) Margáin Manautou, Emilio. Ob. cit., págs. 303 y 304.

tuyen situaciones jurídicas subjetivas autónomas nacidas de la Ley, ya que incluso el pago no tiene poder liberatorio, sino que la autoridad puede seguir averiguaciones diversas para determinar hipotéticos incumplimientos.

En mi opinión, la posición correcta es la defendida por los autores Sergio F. de la Garza, Sáinz de Bujanda y Margáin Manautou, que se reseñó en segundo término.

En efecto, una de las características fundamentales de la obligación fiscal en un riguroso marco teórico, es su carácter patrimonial, por lo que están fuera de lugar las supuestas obligaciones tributarias "en sentido genérico", que no tienen contenido patrimonial.

Por otro lado, en relación con la tercera y última de las corrientes analizadas, considero que el hecho de - que el derecho de crédito y el deber tributarios tengan - como fundamento a la Ley y no a un convenio, no justifica el proclamar que no existe relación tributaria.

Ciertamente, si existe una relación jurídica, establecida por la Ley, entre acreedor y deudor tributarios y el sólo hecho de que el fisco pueda cuestionar si el pago realizado ha sido correcto, no es suficiente para disolver el carácter vincular de esta figura jurídica, sino - que es únicamente una modalidad preventiva, para el caso de que el contribuyente deudor no cumpla en debida forma con su obligación, en los términos que la norma jurídica contempla.

Sin embargo, la confrontación de esta preocupación

con el marco normativo, arroja como resultado el que la legislación positiva mexicana omite por completo el tratamiento de la causa como elemento de la obligación tributaria.

No obstante, si es claro que nuestro marco normativo se opone a la doctrina defendida por Maffuccini,⁽¹⁰⁹⁾ de que la causa jurídica de la obligación tributaria reside en la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que le reporta su pertenencia al grupo social, pues en tal caso la legislación tendría que prever lo imposible, es decir, que el fisco tendría que demostrar caso por caso la existencia de dicho elemento causal.

Más bien el marco normativo mexicano, así como mi propia opinión, se aproximan más a la tesis del maestro Flores Zavala, de que en todo caso la causa debe entenderse como el fundamento de la obligación tributaria y éste es invariablemente la Ley, sin necesidad de hurgar en situaciones sociales específicas, que resultan metajurídicas.

2. DEVOLUCIONES DE INGRESOS.

La segunda materia de competencia del Tribunal Fiscal de la Federación está integrada por los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado, según ordena el artículo 23 fracción II de la Ley Orgánica del Tribunal.

(109) Maffuccini. Manual de Derecho Tributario. Roma, 1942, pág. 76.

Los ingresos a que se refiere dicha disposición jurídica son las contribuciones; y los aprovechamientos, los productos y los accesorios de las primeras dos figuras. Se consideran contribuciones los impuestos, las aportaciones de seguridad social y los derechos. Los aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Los productos son las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado. Los accesorios de las contribuciones y de los aprovechamientos son los re cargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la in demnización de 20% por pago en cheque sin fondos de los créd itos fiscales principales. Lo anterior está contemplado en los artículos 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación.

Por supuesto, la importancia de las devoluciones de ingresos, aunque merece respeto, es in ducula en relación con la de las obligaciones fiscales, que requirieron el pre cedente estudio exhaustivo. Sin embargo, han merecido la atención de diversos autores, como Sergio Francisco de la Garza,⁽¹¹⁰⁾ cuya obra Derecho Financiero Mexicano sirvió de base para hacer la siguiente exposición, autor que le da a esta figura el original nombre de "relación tributaria sustantiva de reembolso".

En esta relación el sujeto activo es un administra-

(110) De la Garza, Sergio F. Ob. cit., págs. 437 a 440.

do y el sujeto pasivo es la administración fiscal; su contenido es la devolución de una cantidad de dinero indebida o ilegalmente percibida por el Fisco, y pagada por el Administrado.

En cuanto a la naturaleza de esta figura, se presentan dos tesis: Dino Jarach sostiene que es una relación - igual y contraria, paralela, a la obligación fiscal o relación tributaria principal. Tiene su origen, dice, en el principio de que el contribuyente sólo debe en concepto - de impuesto lo que la ley ha establecido, y si alguien ha pagado una cantidad distinta de la que la ley establece o lo hace por un hecho que no esté previsto como presupuesto de la obligación, surge para el Estado la obligación - de devolverlo, y surge para el que ha pagado el derecho - de crédito para repetir lo indebido.

En sentido contrario, Berliri sostiene que la obligación de devolución no se diferencia en nada de las demás obligaciones pasivas del Estado. De manera similar, - Ferreiro Lapatzta señala que esta obligación descansa sobre el principio de enriquecimiento sin causa y de repetición del pago de lo indebido. De la Garza considera, y yo concuerdo plenamente con él, en que se trata de una auténtica obligación fiscal o tributaria.

En cuanto a sus caracteres, es una institución de - derecho sustantivo, no procesal; es una relación jurídica principal, que no depende de otra y es una obligación - ex-lege, pero no puede exigirse sin que medie un acto administrativo que reconozca su existencia.

Para apreciar lo relacionado a los presupuestos de la relación, acudiré a la transcripción de la parte correspondiente, tratada por el citado autor De la Garza:

"a) El pago de una suma de dinero sin que exista el presupuesto legal o el hecho imponible. Alguien paga una cantidad porque considera que existe en la ley un determinado tributo, y tal cosa es falsa.

b) El pago de una suma de dinero sin que exista el hecho generador aun cuando exista el presupuesto legal. - Por ejemplo, alguien paga un impuesto de compraventa sin haber celebrado ese contrato.

c) El pago de una suma de dinero sin que exista la atribución subjetiva del hecho generador. Por ejemplo, el vendedor paga el impuesto del timbre no obstante que el sujeto pasivo de dicho impuesto es el comprador.

d) El pago de una suma de dinero en cantidad mayor a la contenida en el mandato legal".

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación - dispone en su párrafo segundo que si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente. Como excepción está la determinación de diferencias por errores aritméticos, caso en el cual el derecho a la devolución nace ex-lege.

En cambio, de acuerdo al autor De la Garza, a falta de disposición en el Código Fiscal de la Federación, cuando la determinación corresponde al sujeto pasivo (es decir, al administrado), y siendo la obligación de "restitución" o de "reembolso" una obligación ex-lege, su nacimiento resulta del concurso de la hipótesis legal y del hecho del pago, por lo que es concomitante con el referido pago indebido.

La devolución del pago de lo indebido, en los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, puede solicitarla no sólo el interesado, sino también el retenedor, siempre que la devolución se haga directamente al contribuyente.

El fisco está obligado no sólo a devolver la cantidad indebidamente pagada, sino también intereses, en ciertos casos que a continuación se exponen.

El primero de ellos es cuando, mediando la solicitud de pago de lo indebido, transcurren más de cuatro meses sin que se efectúe. En este caso, los intereses empiezan a computarse a partir del vencimiento del plazo citado, y se calculan a una tasa igual a la de los recargos.

El segundo ocurre cuando un contribuyente haya efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad e interponga oportunamente los medios de defensa que la ley establezca y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente. En este caso, los intereses empiezan a contarse a partir de la fecha en que se efectuó el pago.

Existen tres formas de extinción de la obligación de devolver las contribuciones que el Estado ha recibido indebidamente. Estas son: el pago, que es la forma normal; la compensación, que regula el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación; y, por último la prescripción, en el término de cinco años, de acuerdo a los artículos 22 y 146 del mismo Código.

El procedimiento incluye la devolución de oficio o a petición del interesado. Precisamente cuando a esta petición recae una resolución negativa definitiva, se surte la competencia del Tribunal fiscal de la Federación, según lo establece el artículo 23 fracción II de su Ley Orgánica.

CAPITULO IV

COMPETENCIA EN MATERIA ADMINISTRATIVA

**MULTAS.- PENSIONES.- CONTRATOS DE OBRAS PUBLICAS.-
RESPONSABILIDADES DE SERVIDORES PUBLICOS.**

I. MULTAS.

El artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación establece en su fracción III que las Salas Regionales del Tribunal conocerán de los juicios - que se inicien contra las resoluciones definitivas que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.

a) Concepto de Multa. - La definición gramatical del vocablo "multa" es la siguiente: una pena pecuniaria que se impone por una falta, exceso o delito, o por contravenir a lo que con esta condición se ha pactado.⁽¹¹¹⁾

La voz "multa" apareció en Roma, teniendo el significado de "multiplicación", en razón del aumento que acos- trumbraba hacerse de la cantidad que había de pagarse a cada nueva desobediencia, pudiendo aumentar cada día, a fin de romper la resistencia del multado.⁽¹¹²⁾

La Enciclopedia Jurídica Omeba señala que la pena de multa es el pago de dinero en concepto de retribución del delito o de la infracción cometida.⁽¹¹³⁾

El Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 2 y 3, clasifica a las sanciones (como la multa) entre los accesorios de las contribuciones y de los aprovecha-

(111) Enciclopedia Jurídica. cit., Tomo XIX, pág. 904.

(112) Lomeli Cerezo, Margarita. El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. Compañía Editorial Continental, S. A. Primera Edición. México, 1961, pág. 15.

(113) Navarro, Guillermo Rafael. Estudio sobre la Voz "Multa" en la Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XIX, pág. 947.

mientos.

Diversos autores han manifestado la conveniencia o inconveniencia de la implantación de esta sanción en un sistema jurídico determinado.⁽¹¹⁴⁾

Así, Prins fue decidido partidario de la pena de multa, encontrándola como un excelente medio preventivo. Labbé pensaba que los infractores pueden acostumbrarse a la cárcel, pero no a la multa (esto sólo es aplicable a personas físicas). Cornelio Moyano reconoce que la pena de multa tiene ventajas por ser graduable, y la cree útil como pena accesoria respecto de ciertos delitos, pero como pena principal la admite solamente en lo que respecta a las faltas. Como sus defectos fundamentales señala la desigualdad respecto del rico y el pobre, y el que no hace nada por reformar a la persona condenada, sino que se limita a intimidarla.

Manuel Obarrio considera que la pena de multa reúne cualidades que la hacen eficaz como medio de represión al ser altamente divisible y reparable. En cambio, la critica, pues no es moralizadora, ni capaz de borrar la alarma social que despertó el infractor, ni de calmar el castigo. Por último, Julio Herrera defiende la implantación de la pena de multa, como sigue: "El indiscutible valor penitenciario de esta pena pecuniaria, aconseja ensanchar, en lo posible, el campo de su aplicación, siempre que el objeto que se busca sea la intimidación".

(114) Enciclopedia Jurídica. cit., pág. 948.

Reuniendo numerosas opiniones en pro y en contra de la pena pecuniaria de multa, se pueden anotar entre ellas las que siguen a continuación.

Como argumentos favorables, están los siguientes: - es aflictiva, por cuanto impone una privación patrimonial, y con ello acarrea un sufrimiento; es divisible, flexible y adaptable; no es deshonrosa ni degradante para el condenado persona física, o su familia; constituye una fuente de ingresos para el Estado.

Entre las desfavorables, destacan estas: no es igualitaria, dadas las desigualdades de fortuna entre las personas; favorece la reincidencia; no reeduca ni reforma; - su pago no es seguro, pues el infractor puede ser insolvente, con lo que fracasa totalmente su misión; prueba la codicia fiscal; su monto difícilmente se adecúa a la gravedad de la infracción.

b) Carácter Represivo. - El carácter aflictivo o represivo de la multa en materia administrativa ha sido objetado por diversos autores, destacando Rafael Bielsa, - Luis Labastida y Otto Mayer.

Rafael Bielsa, refiriéndose en especial a la multa fiscal, señala que, si bien su fin es en cierto modo disciplinario, su carácter indemnizatorio es indudable, y - "...no lo niega la circunstancia de que la multa sea dos, tres y hasta diez veces el monto de la contribución no - pagada. Las multas fiscales equivalentes a varias veces - la suma debida "compensan", en el patrimonio fiscal, las evasiones ilícitas no descubiertas. Hay, mediante ella, -

una especie de reintegración de lo que el fisco debe percibir normal y legalmente".⁽¹¹⁵⁾

Otto Mayer dice que la multa no solamente constituye un daño que se inflige al culpable, sino que también existe una ventaja para el Tesoro Público; el Fisco debe beneficiarse con ella, por lo que la multa tiene cierta afinidad con un crédito del Derecho Civil. Sin embargo, "con lo que puede compararse en realidad es con el derecho a la indemnización: se debe al Estado una indemnización por el aumento de los gastos de vigilancia que semejantes empresas le ocasionan y por las pérdidas que sufre en virtud de los fraudes que a veces se logran cometer; - quien es atrapado una vez pagará también por todos los otros".⁽¹¹⁶⁾

Luis Labastida, en el siglo pasado, sostuvo que las multas por infracciones a las leyes de impuestos "son puramente reparaciones de carácter civil" ya que tales infracciones no importan "más que la falta de cumplimiento de una obligación de carácter civil. La Constitución (de 1857) ha establecido el deber de contribuir para los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes, y el que no cumpla con ese deber, se constituye deudor, pero no delincuente; ahora bien, al deudor se le compulsa y - apremia por los medios coercitivos de que la autoridad dispone para que satisfaga su adeudo, y aún se le exigen los recargos y las indemnizaciones correspondientes, pero

(115) Bielsa, Rafael. Tratado de Derecho Administrativo. Buenos Aires, 1956. Tomo IV. págs. 523 y sigs.

(116) Mayer, Otto. Derecho Administrativo. Buenos Aires, 1950. Tomo II, págs. 306 y sigs.

no se le aplica una pena que, por estar exclusivamente reservada para delito, lleva siempre consigo la ignominia". (117)

Por el contrario, el carácter aflictivo o represivo de la multa en materia administrativa es afirmado, entre otros, por Gerbino, Manzini y por Margarita Lomelf Cerezo.

En efecto, Francisci Gerbino sostiene que es erróneo considerar que las multas impuestas por contravenciones administrativas y fiscales tengan un "carácter financiero", puesto que estas multas no tienen por fin procurar una entrada al Estado, sino más bien tienden a reparar un daño ya hecho a éste, o a evitar que el daño se haga, y funcionan como verdaderas y propias penas.⁽¹¹⁸⁾

Vicenzo Manzini critica que se asigne a la pena pecuniaria administrativa la función de resarcimiento del daño sufrido por el Erario, ya que "aparte de que a veces no existe daño, el resarcimiento sería excesivamente desproporcionado al perjuicio para poderse considerar como tal, a menos que se quiera reconocer en el Estado un vóraz aprovechador. Las penas de hacienda se fundan precisamente sobre este daño, hipotético o efectivo, y compensan al Estado del peligro corrido, del perjuicio sufrido, de la vigilancia ejercitada, de los fraudes no descubiertos, en proporción a menudo leonina. Se puede decir que el fisco razona así: 'si consigo atrapar a uno, éste paga por -

(117) Labastida, Luis. Estudio de las Leyes Federales sobre Administración Fiscal. México, 1899. Pág. 290.

(118) Gerbino, G. de Francisci. Derecho Administrativo Italiano. - V.E. Orlando. Vol. IX, Parte 2a., pág. 153.

todos', concepto que carece de toda base jurídica y de contenido racional y ético".⁽¹¹⁹⁾

Margarita Lomelí Cerezo afirma que "la multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecunario, que beneficia indudablemente al Fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente, las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales".⁽¹²⁰⁾

A mi juicio es evidente el carácter aflictivo o represivo de la multa en materia administrativa, debido a la mengua que sufre el infractor en cuanto a su patrimonio. Sin embargo, el beneficio fiscal no debe considerarse necesariamente como elemento integrante de este tipo de multa, sino como una circunstancia que es irrelevante en relación con su naturaleza. Así, el producto de las multas en materia administrativa podría destinarse en un determinado sistema jurídico a la beneficencia pública o, como estuvo establecido en los Códigos Fiscales de anterior vigencia, al descubridor de la infracción, aunque sea parcialmente. Es un deber del Estado el evitar caer en la llamada codicia fiscal, de la cual sólo pueden derivarse injusticias en contra de los gobernados.

(119) Manzini, Vincenzo. Tratado de Derecho Penal. Buenos Aires, - 1948. Tomo I. vol. I, pág. 218.

(120) Lomelí Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa, S. A. Primera Edición. México, 1979. págs. 197 y 198.

Cabe destacar que el carácter represivo de la multa, del cual, según se ha visto, no se substraen la administrativa, produjo la necesidad de consagrar a nivel constitucional ciertos principios protectores para el infractor, plasmados como garantías fundamentales del individuo. En la materia que se estudia las más importantes son: la prohibición de la imposición de multa excesiva, aunque no se define la misma en la Carta Magna; la prohibición de imposición de multas trascendentales, que son aquellas cuyos efectos recaen sobre una persona distinta de la directamente responsable de la infracción que se sanciona (ambas contempladas por el artículo 22 Constitucional) y el principio non bis in idem, que proclama que nadie debe ser sancionado dos veces por la misma infracción (garantía contenida en el artículo 23 de nuestra Constitución Federal).

c) Normas Administrativas. - La fracción III del artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación que se comenta, ha sido criticada debido a la imprecisión que existe en cuanto a la clasificación de las normas jurídicas. La Dra. Dolores Heduan Virués expone - que habría sido preferible un sentido subjetivo, conforme al cual resultarían impugnables ante el Tribunal las resoluciones definitivas dictadas por autoridades administrativas federales, mediante las cuales se impusieran las multas que trata de abarcar la comentada fracción (ella se refería a la IV del artículo 22 de la entonces Ley Orgánica, pero que corresponde con precisión a la que se estudia). A su entender, aclara, autoridades administrativas son todas las que integran un Poder Ejecutivo, con la única salvedad de las que aun enmarcadas en ese Poder, -

tienen atribuciones propiamente jurisdiccionales como, - por ejemplo, los tribunales laborales y los ahora llama- dos contencioso-administrativos.⁽¹²¹⁾

Las normas administrativas o, de otra manera, las - normas de derecho administrativo, son todas aquéllas que integran esta rama jurídica, la cual ha sido definida por el Dr. Andrés Serra Rojas como "...la rama del derecho pú- blico interno constituida por el conjunto de estructuras y principios doctrinales, y por las normas que regulan - las actividades directas e indirectas, de la administra- ción pública como Órgano del Poder Ejecutivo Federal, la organización, funcionamiento y control de la cosa pública; sus relaciones con los particulares, los servicios públi- cos y demás actividades estatales".⁽¹²²⁾

Así, aunque los particulares no son objeto directo de regulación por esta materia, sí lo son de manera indi- recta, debido al aspecto del derecho administrativo refe- rente a las relaciones de la administración pública con - los administrados, que exige de los mismos el cumplimien- to de deberes establecidos en normas jurídicas, y la impo- sición de sanciones -en el caso a estudio, multas- por la infracción a tales normas.

A manera de ilustración, el Dr. Miguel Acosta Rome- ro ofrece un detallado desmenuzamiento de las materias de derecho administrativo, el cual se transcribe a continua- ción:

(121) Heduan Virués, Dolores. Ob. cit. pág. 86.

(122) Serra Rojas, Andrés. Ob. cit. págs. 134 y 135.

"...La ciencia del Derecho Administrativo es un género dentro del cual pueden quedar encuadradas una serie de materias, que van surgiendo con la constante ampliación de las actividades del Estado y constituyen nuevas ramas del Derecho, consideradas por nosotros administrativas; bien sea porque se realizan a través de unidades que dependen directa o indirectamente del Poder Ejecutivo, - porque objetivamente son ramas administrativas, o guardan estrecha relación con el Derecho Administrativo y que a su vez van adquiriendo autonomía, pues su objeto de conocimiento es propio, y tienen un régimen o una sistematización independiente o tienden hacia ello.

Así han surgido, en las diversas materias, los derechos que mencionaremos a continuación sin pretender que sea una enumeración exhaustiva, sino más bien ejemplificativa, pues día a día pueden surgir nuevos cuerpos de normas con las características antes citadas.

En materia de agricultura y ganadería tenemos los derechos Forestal, Agrícola y Ganadero.

En materia agraria el Derecho Agrario y el relativo a los terrenos nacionales, comunales, así como el de colonización.

En comunicaciones y transportes tenemos el Derecho del Transporte Ferroviario, por Carretera y Marítimo, el Derecho de Telecomunicaciones, el relativo a la telecomunicación vía satélite, el Aéreo y el Postal...

...En materia educativa los derechos: Educacional, Universitario, de Autor y de las Profesiones.

En materia económica los derechos de Fomento Económico e Industrial, Patentes y Marcas, Pesca, Pesas y Medidas, Estadística, Cooperativo y de Regulación de Precios de Productos Básicos.

En materia de defensa y seguridad encontramos los derechos: Militar, Penal Militar, de Seguridad Social Militar, Sanitario Militar, Laboral Militar, Educacional Militar y Derecho Naval.

En materia de gobernación los derechos: Electoral, de Población y de Migración, Cinematográfico, de Cultos, de Imprenta y Prensa, Político, Penitenciario, de Rifas, Juegos y Sorteos Permitidos.

En materia de hacienda y crédito público encontramos los siguientes derechos: Aduanero, Arancelario, Bancario, de Crédito, Fiscal, Financiero, Mercantil y Presupuestal.

En obras públicas encontramos todo el derecho relativo a la construcción de las mismas y parte del Derecho Portuario.

Patrimonio nacional: el derecho relativo a los bienes del Estado, a la administración de su patrimonio, a la explotación del mismo, al control sobre sus organismos, Minero y Derecho de Conservación y Aprovechamiento de Recursos Naturales.

Recursos hidráulicos: el derecho relativo a la explotación y aprovechamiento de aguas nacionales.

Relaciones exteriores: Derecho Consular, Diplomático e Internacional Público, en aquellas partes que aplica en el ámbito interno, el Poder Ejecutivo.

En materia de salubridad y asistencia: los derechos de Seguridad Social, Sanitario y Asistencial.

En materia de trabajo: el Derecho Laboral, el relativo al Procedimiento Laboral y el de la Previsión Social.

Turismo: Derecho del Turismo". (123)

Independientemente de que se esté o no de acuerdo - en que todas las disciplinas enumeradas formen parte del Derecho Administrativo, y en obvia consecuencia generen - normas administrativas federales, lo evidente es su impresionante amplitud, pues en el inmenso campo de la administración pública y de sus relaciones con los particulares, es prácticamente omniabarcante (salvo sus actos de dere--cno privado).

Por último, ya ha sido muy explorado que no sería - procedente la demanda ante el Tribunal Fiscal de la Federación contra multas impuestas por órganos judiciales, en virtud de que el Tribunal Fiscal de la Federación no puede calificar la legalidad de la actuación de los mismos, pues ello entrañaría una invasión de Poderes.

(123) Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Primer Curso. Textos Universitarios. Universidad Nacional Autónoma de México. Segunda Edición. México, 1975, págs. 17 a 19.

d) El Caso de las Negativas Fictas.- Uno de los casos frecuentes de controversia entre las autoridades y los particulares se presenta cuando se impone a un gobernado una multa por la infracción de alguna norma administrativa federal; el administrado, si considera ilegal dicho acto, promueve en su defensa un recurso administrativo. Ante la falta de respuesta o "silencio administrativo" de la autoridad, después de cuatro meses, el administrado formula demanda de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por considerar que se ha configurado la resolución en sentido negativo "ficta" o ficticia, que contempla el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

En relación a esta figura, el autor Arnulfo Mejía - Jiménez expresa lo siguiente:

"Nuestro Derecho interpreta el silencio de la Administración Pública como una responsabilidad del funcionario o empleado, prevista en la Ley de Responsabilidades y para los efectos de Gobernante o Gobernado, sólo establece el Juicio de Garantías por violación al artículo 8° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que tendrá por objeto constreñir a la Autoridad a que resuelva su instancia, si es que en forma espontánea no se ha resuelto la misma dentro del término que con criterio variable ha establecido la H. Suprema Corte de Justicia y que según Jurisprudencia vigente, es de cuatro meses.

Sólo se establece como una responsabilidad de la autoridad y nos proporciona el medio para obligarla a responder, pero no se da interpretación ni positiva ni negativa. En cambio en materia fiscal se da solución al pro--

blema del silencio, concretamente en el artículo 92 del - Código Fiscal de la Federación (ahora 37)... La solución que da el Legislador a la negligencia de la autoridad, es atribuirle carácter negativo a la resolución de la instancia o recurso del particular... Parece que la solución al problema es en favor de la autoridad; sin embargo, al resolverse casos concretos de problemas que se plantearon - ante el Tribunal Fiscal de la Federación, dicho Tribunal ha considerado que la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal de 1935, que dio origen al artículo 92 - del Código Fiscal, sí contiene una sanción a la negligencia o silencio de la autoridad e indica que con el precepto respectivo no se trata de limitar, reducir o coartar - la garantía preceptuada por los artículos 8 y 16 constitucionales, porque la ley secundaria no lo puede hacer, sino que 'por el contrario el de concederle una protección más eficaz cuando las circunstancias del caso que al particular toca apreciar, éste cuente ya con los elementos - para iniciar la defensa jurisdiccional de sus intereses, respecto del fondo de los problemas controvertidos, a pesar del silencio de la autoridad'.

La sanción está precisamente en imponerle a la autoridad la obligación de resolver el fondo del problema en todo caso en que se ha configurado una resolución ficta, es decir, que la autoridad al contestar la demanda que se instaure impugnando la resolución negativa ficta, no podrá dar como fundamentos de la resolución, situaciones - procesales que impidan el conocimiento de fondo, como serían por ejemplo, la falta de personalidad, la extemporanea

neidad del recurso o de la instancia, etcétera. (124)

En mi opinión, la figura de la negativa ficta no - tendría sentido sin esta sanción, pues reponer el procedi - miento por un vicio formal, no obstante la negligencia - que ha mostrado la autoridad, desvirtuaría por completo - el propósito y la naturaleza de esta institución, que - tiende a la consecución de una justicia pronta y expedita.

Por supuesto, también creo que lo justo frente a la negligencia de las autoridades administrativas, sería que ante su silencio en un tiempo razonable (me parece adecuado, aunque algo prolongado el de cuatro meses), se configurara una resolución ficta favorable al particular, institución que sí obligaría eficazmente a la autoridad a - cumplir con su deber.

El artículo 37 del Código Fiscal de la Federación - que equivale al 92 del Código Fiscal de 1967, al 162 del Código Fiscal de 1938 y al 16 de la Ley de Justicia Fis - cal de 1936, sin haber sufrido variación substancial algu - na, dice textualmente lo siguiente:

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

(124) Mejía Jiménez, Arnulfo. Resolución Negativa Ficta, Su Confi - guración y Contenido. Tribunal Fiscal de la Federación, Cua - renta y Cinco Años. México, 1982, Tomo II, págs. 486 y 487.

Las autoridades demandadas en estos juicios, preponderantemente la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, argumentan en sus contestaciones que, en virtud de ser autoridades administrativas no fiscales, dicha disposición jurídica no les es aplicable.

Por su parte, los particulares aluden que el espíritu de la Ley es el de abarcar no sólo a las autoridades fiscales, sino también a las autoridades administrativas, en general, ya que en esta disposición la expresión "autoridades fiscales" se acuñó cuando el Tribunal Fiscal tenía una competencia limitativamente fiscal y no había invadido aún la esfera administrativa; y que con posterioridad el legislador estimó innecesario realizar precisiones de vocabulario. Esto es comprensible, si se toma en cuenta que el mismo Tribunal Fiscal ha rebasado con creces el ámbito a que se refiere su nombre y es evidente que en muchas materias, precisamente las que se están analizando en este Capítulo, actúa como un tribunal genéricamente administrativo.

Como réplica, las autoridades manifiestan que el legislador ha tenido varias oportunidades de corregir la redacción de la norma en cuestión, si así hubiera sido su voluntad, al expedirse tres sucesivos Códigos Fiscales, y en las ocasiones en que se han producido reformas sustanciales a las mismas. Sin embargo, a mi juicio en el contexto del proceso legislativo carece de significado el concepto de "oportunidades" mencionado, ya que el Poder Legislativo, en todo caso, no necesita de las mismas para echar a andar su mecanismo y reformar una ley, sino que en todo momento tiene la facultad de ejercer sus funcio--

nes, ya sea en el período ordinario de sesiones o, fuera de él, a través de su Comisión Permanente.

A mi parecer, lo cierto es lo apuntado anteriormente, es decir, que el legislador ha estimado innecesario realizar precisiones de vocabulario. En las ocasiones que la autoridad define como "oportunidades" que tuvo el Poder Legislativo para corregir el controvertido texto, tal abstención se explica en términos de una simple inadvertencia, pues de haber notado el problema suscitado por las autoridades, en alguna de las diversas exposiciones de motivos se hubiera manifestado en un sentido o en otro.

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha tomado partido por la tesis que yo apoyo, al reconocer que el alcance de su competencia se extiende a la facultad de conocer de los juicios en que se demande la resolución negativa ficta imputable a autoridades administrativas. Si bien no es necesario que el acto que origine tal resolución sea la imposición de una sanción, se incluye este tema en este Capítulo porque en la práctica jurídica mexicana la controversia aludida ha nacido de la imposición de multas administrativas, principalmente por parte de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

Desde otra perspectiva, creo que, siendo opinable la cuestión, una autoridad no debería objetar la figura de la negativa ficta, que en nada le agravia, pues simplemente le compele a cumplir con su deber, el cual es inexcusable, en la contestación de la demanda de nulidad, en la que debe expresar los hechos y los fundamentos de su resolución.

En efecto, la pretensión de la autoridad no es sino una táctica dilatoria, cuyo efecto -de tener éxito- sería compeler prácticamente al administrado a promover un juicio de amparo por violación a la garantía de petición con sagrada en el artículo 8° de nuestra Constitución Política, que exige que a toda petición ante las autoridades de be recaer una respuesta. Como consecuencia de la resolución de dicho juicio, la autoridad se vería de cualquier modo constreñida a emitir la resolución del recurso administrativo, y si ésta es desfavorable, hasta entonces podría el particular interponer el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Si resulta injustificado el que los gobernados empleen tácticas dilatorias, a través de una hábil manipulación de las disposiciones jurídicas procesales, es doblemente reprobable que el Estado, que no debe actuar como un particular, defendiendo a ultranza sus intereses, sino teniendo en mente en la realización de cada acto administrativo la aproximación al valor justicia, asuma este tipo de actitudes colocando obstáculos a la expresión jurisdiccional de justicia.

En relación con este tema es interesante transcribir las siguientes tesis de Jurisprudencia, sustentadas por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación y que concuerdan con mi opinión.

NEGATIVA FICTA.- SE CONFIGURA EN CUALQUIER ASUNTO - QUE SEA COMPETENCIA DE ESTE TRIBUNAL.- La figura de la negativa ficta debe ser atribuible a las autoridades fiscales o administrativas que no resuelven los recursos o peticiones de los particulares, en el término que establece

el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en relación con cuestiones que corresponden a la competencia - del Tribunal Fiscal de la Federación, llegando inclusive a presentarse esta situación, cuando los organismos descentralizados encargados de otorgar las pensiones civiles o militares no resuelven las solicitudes de los beneficiarios en el lapso de noventa días. (532)

C.S. No. 5/70.- Resuelta el 10 de Octubre de 1972, por unanimidad.

R.T.F. Año XXXVI, 4° Trimestre de 1972, p. 50.

NEGATIVA FICTA.- EL TERMINO DE NOVENTA DIAS ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 92 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES APLICABLE A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.- La figura de la negativa ficta establecida por el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación es atribuida también a las autoridades administrativas que no resuelven los recursos o peticiones de los particulares en el término de noventa días, en relación con cuestiones que corresponden a la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, porque aunque el precepto legal se refiere expresamente a las autoridades fiscales, ello se explica porque originalmente el Tribunal Fiscal sólo tenía competencia en materia fiscal y, por lo mismo, debe inferirse que al irse ampliando su competencia el legislador estimó innecesario hacer precisiones de vocabulario, puesto que era lógico que al dar se esa ampliación tendría las características de todo el sistema del juicio de nulidad. Así se desprende del artículo 26 de la Ley Orgánica de este Tribunal que dispone - que cuando una ley otorgue competencia al Tribunal Fiscal de la Federación sin señalar el procedimiento o los alcances de la sentencia, se estará a lo que dispongan el Código Fiscal de la Federación y la propia ley. Por tanto, como la figura jurídica de la negativa ficta tiene por objeto el hacer posible el acceso a la jurisdicción contencioso administrativa y concretamente al juicio de nulidad ante este Tribunal, a pesar del silencio de las autoridades, no puede legalmente considerarse inaplicable en relación con las instancias formuladas a las autoridades administrativas distintas de las fiscales, si sus resoluciones expresas están sujetas al control jurisdiccional de este propio Cuerpo Colegiado.

Tesis de jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231 fracción III del Código Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones 701/78 de 18 de febrero de 1982. 692/81 de 3 de marzo de 1982 y 1541/80 de 3 de marzo de 1982.

(Texto aprobado en sesión de 6 de abril de 1982).

2. PENSIONES Y PRESTACIONES SOCIALES.

El artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación establece en su fracción V que las Salas Regionales del Tribunal conocerán de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas que a continuación se indican:

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

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

Poco se ha escrito para explorar la naturaleza y concepto de las pensiones, de manera que pueda definirse

el campo de acción que abarca este rubro de competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

Sin embargo, es dable manifestar que pensión es una cantidad de dinero que se asigna a una persona para que la reciba periódicamente en virtud de méritos o contribuciones propias ("derechohabiente") o extrañas (en calidad de "beneficiario"); o bien por pura gracia del que la concede (pensión "graciable" por oposición a la anterior, llamada "contributiva").⁽¹²⁵⁾

El tratadista argentino Benjamín Villegas Basavilbaso estudia la pensión, tal como se presenta en el régimen jurídico de su país y, adaptando su definición a nuestro derecho, podemos decir que la pensión es una venta económica que consiste en el pago a una persona llamada pensionado (que puede ser el derechohabiente o sus beneficiarios) de una suma de dinero periódicamente durante el tiempo que la ley fija.⁽¹²⁶⁾

Se entiende que las "demás prestaciones sociales" a que se refiere la disposición jurídica en comento, deben distinguirse claramente tanto del salario (con todos los numerosos elementos que lo integran), como de la pensión, resultando que su nota característica es la falta de una periodicidad regular y permanente, pudiéndose citar como ejemplos de las mismas las indemnizaciones y las compensaciones, que se otorgan por una sola vez, aún cuando se paguen en una o en varias remesas, siempre que

(125) Enciclopedia Jurídica cit. Tomo XXII, págs. 31 a 38.

(126) Villegas Basavilbaso, Benjamín. Derecho Administrativo. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires, 1951. Tomo III, págs. 510 a 516.

no adquieran carácter de permanencia o regularidad periódicas.

La fracción VI del artículo 23 de la Ley Orgánica - del Tribunal Fiscal de la Federación extiende la competencia de este Instituto a la materia de pensiones civiles, al señalar que las Salas Regionales conocerán de los juicios que se inicien contra las siguientes resoluciones de finitivas:

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

Cabe destacar el énfasis que se hace en ambas fracciones en referirse no sólo a las pensiones con cargo al Erario Federal, sino también con cargo a la Dirección de Pensiones Militares y al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

Esto tiene como explicación el hecho de que ambas entidades tienen, dado su carácter de organismos descentralizados, personalidad jurídica, así como un patrimonio propio que se distingue del patrimonio del Erario Federal.

Ciertamente las fracciones jurídicas en referencia tienen una larga historia, cuyo origen se encuentra en el texto que tuvieron en un principio los artículos 7 y 8 de la Ley de Depuración de Créditos a Cargo del Gobierno Federal, los cuales no hicieron referencia especial al precursor del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, que fue la Dirección de Pen-

siones Civiles, por lo cual el Tribunal Fiscal de la Federación se declaró incompetente para conocer de las pensiones civiles con cargo a dicha Dirección. En cuanto a las pensiones militares, no se generó similar problema, en razón de que en ese entonces la Dirección de Pensiones Militares, no obstante estar creada legalmente, no había entrado en funciones, por lo que las pensiones en esa materia se otorgaban con cargo al Gobierno Federal y consecuentemente el Tribunal Fiscal sí se consideró en aptitud para conocer de las mismas.

3. CONTRATOS DE OBRAS PUBLICAS.

El régimen jurídico de la obra pública en México comprende su realización a través de contratos (sancionados por el artículo 134 Constitucional y la Ley de Obras Públicas) o bien por administración directa del Estado (con base en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que otorga las atribuciones correspondientes a las diversas dependencias estatales).

El Dr. Miguel Acosta Romero ⁽¹²⁷⁾ escribe que "en un sentido amplio obra pública será toda construcción integral o reparación, realizada sea por contratistas o directamente por la Administración Pública, sobre cosas inmuebles o muebles directamente afectadas al dominio público".

Con respecto ya a lo que es la definición del contrato de obra pública, el autor Manuel María Díez ⁽¹²⁸⁾ expresa: "Es aquél por medio del cual una persona, sea fisi

(127) Acosta Romero, Miguel. Ob. Cit., pág. 252.

(128) Díez, Manuel María. Derecho Administrativo. 1967, Tomo III, - pág. 27.

ca o jurídica, en general una empresa, se encarga, con relación al Estado, de construir, demoler o conservar una obra pública en las condiciones que fueren establecidas - mediante un precio que debe abonar el dueño de la obra, - vale decir, el Estado".

El contrato de obra pública, en su carácter de contrato administrativo, ha estado sujeto a polémica en lo relativo a su naturaleza jurídica, ya que algunos autores opinan que no tiene verdadera existencia como figura autónoma, sino que es un simple contrato civil, y que por ende debe estar regulado por el Derecho Privado, y no por el Público.

Así, el tratadista Eduardo García Enterría⁽¹²⁹⁾ dice que: "Esta substancia polémica del contrato administrativo obedece, por de pronto, al hecho de que toda su intención institucional está montada sobre una aparente contradicción, la que resulta de pretender insertar en el Derecho público la figura par excellence del Derecho privado: el contrato, figura en la cual parece que habrían de desparecer necesariamente las notas que tradicionalmente vienen marcando al derecho público: la desigualdad de las partes, la autoridad de la Administración, esencialmente concebida como una potentior persona, el poder de mando, la prerrogativa... Hay verdaderamente una contradictio in adjecto en la designación contrato administrativo, ya que el "contrato" crece sólo sobre el suelo de la igualdad, - en tanto que la Administración siempre manda unilateral--

(129) García Enterría, Eduardo. La Figura del Contrato Administrativo. Revista de Administración Pública. 1953. No. 41, pág. 100.

mente".

Al respecto, el autor Jorge Olivera Toro señala:⁽¹³⁰⁾
"...creemos que el contrato administrativo es un resabio de la teoría del servicio público, para crearlo exorbitando del Derecho civil y mantener la prerrogativa de la Administración, como manifestación de la fuerza pública, si tuación imposible de existir, so pena de ilicitud, en el contrato de Derecho privado. Sin embargo, no es sino una modulación de la institución del contrato, conforme a las exigencias de la Administración pública, modulación que puede ser más o menos amplia".

El Dr. Alfonso Nava Negrete⁽¹³¹⁾ señala que es la presencia de cláusulas exorbitantes la que permite caracterizar a un contrato como administrativo. Precisa el significado de las cláusulas exorbitantes, de la siguiente manera: "Desde luego es una cláusula derogatoria del derecho común. Con esto se quiere decir que es una cláusula que no es posible en los contratos de derecho común. La imposibilidad deriva fundamentalmente de que ella viene a romper con el principio esencial de la igualdad de los contratantes, que priva en los contratos civiles. Y la manera como da origen a la desigualdad es creando a favor de la administración poderes, o más bien prerrogativas frente a su contratante. Aparece entonces la noción de prerrogativas en provecho de la administración, como pre-

-
- (130) Olivera Toro, Jorge. Manual de Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S. A. Cuarta Edición. México, 1976, pág. 262.
(131) Nava Negrete, Alfonso. Contratos de la Administración Pública. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Segundo Número Extraordinario. México, 1966, págs. 563 y 564.

rrogativa exorbitante... Se trata de cláusulas imposibles en los contratos civiles, en razón misma de su ilicitud - si se insertaran en estos...".

Posteriormente el Dr. Nava Negrete distingue entre el contrato de obra pública y los contratos para obras públicas, afirmando lo que a continuación se transcribe:⁽¹³²⁾
"...La obra pública puede ser realizada directamente por la administración o encargarla a un particular. En uno y otro supuesto se celebran contratos para ese fin. En el primer supuesto la administración contratará para obtener los bienes y servicios necesarios para efectuar la obra. En el segundo supuesto, el particular contratará para adquirir bienes o servicios que le ayuden a cumplir con la obra. En ambos supuestos los contratos pueden implicar la ejecución parcial de la obra por quien proporciona los bienes o servicios".

La Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación ignora la distinción que se ha enunciado en el párrafo anterior, al referirse con precisión su artículo 23 - fracción VII a la interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la administración pública federal centralizada, con lo que se excluyen de la competencia del Tribunal los contratos para obras públicas a que se acaba de hacer referencia.

Por otro lado, otra importante limitación a la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación consiste en

(132) Idem, págs. 569 y 570.

circunscribirse a los contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la administración pública federal centralizada, lo cual es incongruente porque los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal mayoritaria realizan numerosas e importantes - - obras públicas, que caen fuera de la órbita de competencia del Tribunal en estudio.

No obstante lo fascinante que es la materia de contratos de obras públicas, así como las interesantes polémicas doctrinales al respecto, es preciso tener presente el comentario aún vigente de la Dra. Dolores Heduán Virués, cuando señala que esta competencia permanece inerte, "entre otras razones porque, dicho sea con franqueza, los contratistas que en nuestro país asumen la ejecución de - obras públicas, se conforman con todas las exigencias, - aún extracontractuales, de la autoridad administrativa, - salvaguardando ulteriores oportunidades de contratar con mejor suerte; y todavía no sabemos de juicio alguno promovido en esta materia. (133)

Sin embargo, el autor José Francisco Ramírez vislumbra una perspectiva optimista al respecto, que por su interés se transcribe:

"No se desconoce que es viejo vicio latinoamericano, pretender resolver los problemas por medio de ordenamientos legales... pero si en el caso no ha tenido resultado alguno la fórmula legislativa empleada, aun cuando sea - por razones ajenas a su técnica, la misma debe abandonar-

(133) Heduán Virués, Dolores. Ob. cit., pág. 105.

se, en busca de otra que contribuya mejor al éxito del propósito.

Si la idea del legislador mexicano fue en 1961 incrementar la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación con una materia administrativa como la tratada, a la vez que ofrecer a los particulares un mejor y más especializado medio de defensa de sus derechos, ¿por qué no, en la misma línea seguir un camino más prometedor?.

Nada se descubre al repetir que el Estado, en cumplimiento de sus más diversas atribuciones, celebra con los particulares contratos sujetos a diferentes regímenes jurídicos: a las normas de derecho privado, a las normas de derecho público y a las normas de derecho privado y público; dando origen, respectivamente, a los contratos privados, a los contratos públicos y a los contratos administrativos.

¿Por qué no, olvidando un poco la naturaleza jurídica de tales contratos, se estudia la posibilidad de conferir al Tribunal competencia para conocer juicios en que se impugnen las resoluciones de la autoridad sobre cuestiones contractuales vinculadas a la obra pública, a las adquisiciones, a los transportes, etc.?

Nótese que en estos casos no es la naturaleza del contrato la rectora competencial, ya que en tal supuesto se pensaría en atribuirle competencia general para conocer de resoluciones sobre contratos administrativos, que por siempre se han venido impugnando ante el Poder Judicial Federal.

Se trata de que materias globalizadoras, como las - nombradas, en las que subyace como esencia principal lo ad ministrativo, sean las determinantes del sesgo competen- cial.

En pro y en contra mucho puede manifestarse, pero - si la orientación prevalece, independientemente de que que den comprendidas una o muchas más de las materias menciona das, se aviva la esperanza de que por una puerta más gran- de se haga evolucionar definitivamente y en este aspecto, al Tribunal Fiscal de la Federación que... siempre está em peñado en demostrar su alta capacidad técnica y honestidad en la impartición de justicia a quienes agotan los caminos establecidos por el Derecho". (134)

Este me parece un planteamiento interesante y, en - caso de continuar el proceso de ampliación de competencia del Tribunal, podría irse adn más allá, es decir, otorgar- le facultades para resolver todo tipo de controversias ori ginadas por cualquier tipo de contrato administrativo.

4.- RESPONSABILIDADES DE SERVIDORES PUBLICOS.

El trabajador al servicio del Estado o servidor pú- blico, en el desempeño de su cargo puede incurrir en in- fracciones o en delitos, que deben ser reprimidos para man tener una eficaz y justa administración. Esto provoca cua- tro tipos de responsabilidad: la administrativa, la civil, la penal y la política.

(134) Ramírez, José Francisco. Contencioso Contractual sobre Obra Pú blica. Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años. México, 1982, Tomo II, págs. 1087 y 1088.

El Dr. Andrés Serra Rojas distingue con claridad - las tres primeras, de la siguiente manera: (135)

"Las faltas leves originan el poder disciplinario de la administración, que tiene el derecho de imponer penas correctivas de la misma naturaleza en relación con la falla cometida. Si ésta asume un carácter más grave, se aplican penas expulsivas o depurativas más severas, como la suspensión o el cese...

Otro tipo de responsabilidad que se origina es la responsabilidad civil o patrimonial, por las lesiones que se producen en los bienes del Estado...

Cuando durante el ejercicio del cargo se cometan delitos, se origina la responsabilidad penal, debiendo ser consignados los responsables a las autoridades judiciales correspondientes".

La responsabilidad política se presenta cuando los actos u omisiones de los servidores públicos redunden en perjuicio de los "intereses públicos fundamentales" o de su buen despacho, haciéndose entonces procedente el llamado juicio político (Título Segundo de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos).

El artículo 23 fracción VIII de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación dispone que sus Salas Regionales conocerán de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas que constituyan créditos por responsabilidades contra funcionarios o empleados de la Federación, del Departamento del Distrito Federal o de los organismos públicos descentralizados federales o del propio Departamento del Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

(135) Serra Rojas, Andrés. Ob. cit. Tomo I, pág. 443. y 444.

Así, esta fracción otorga competencia al Tribunal Fiscal de la Federación en materia de responsabilidades civiles o patrimoniales, y deja fuera las responsabilidades administrativo-disciplinarias, las penales y las políticas.

Sin embargo, como veremos en el próximo capítulo, la fracción X de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación establece la competencia del Tribunal para conocer de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas señaladas "en las demás leyes" como competencia del mismo. De este modo, resulta que la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982 extiende la competencia del Tribunal a cierto tipo de responsabilidades de carácter administrativo-disciplinario, aunque esta extensión ha sido por completo impráctica, según se expone en los párrafos siguientes.

La Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos regula el llamado juicio político, las responsabilidades administrativas (incluyendo las de carácter disciplinario o administrativas stricto sensu y las de tipo civil o patrimonial) y el registro patrimonial de los servidores públicos, es decir, sólo excluye las responsabilidades de tipo penal, que son reguladas por el Código Penal para el Distrito Federal y para toda la República en Materia de Fuero Federal (y a nivel local, por los Códigos Penales Estatales respectivos).

El artículo 70 de la Ley en estudio dice lo siguiente:

"Los sujetos sancionados podrán imputar ante el Tribu

nal Fiscal de la Federación las resoluciones administrativas por las que se les impongan las sanciones a que se refiere este Capítulo. Las resoluciones anulatorias dictadas por ese tribunal, que causen ejecutoria, tendrán el efecto de restituir al servidor público en el goce de los derechos de que hubiese sido privado por la ejecución de las sanciones anuladas, sin perjuicio de lo que establecen otras leyes".

Dicho artículo está comprendido en el Capítulo que regula las sanciones administrativas, el cual se encuentra ubicado en el Título denominado "Responsabilidades Administrativas", lo cual significa que las responsabilidades políticas quedan descartadas de la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, pues se sujetan al procedimiento suí generis llamado "juicio político".

El artículo 73 de dicha Ley, que se relaciona también directamente con nuestro tema de estudio, expresa textualmente:

"El servidor público afectado por las resoluciones administrativas de la Secretaría, podrá optar entre interponer el recurso de revocación o impugnarles directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La resolución que se dicte en el recurso de revocación será también impugnable ante el Tribunal Fiscal de la Federación".

Las sanciones administrativas contempladas por el Capítulo de la Ley en comento, están enumeradas en el artículo 53, de la siguiente manera:

"Las sanciones por falta administrativa consistirán en: I. Apercibimiento privado o público. II. Amonestación privada o pública. III. Suspensión. IV. Destitución del puesto. V. Sanción económica. VI. Inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el

servicio público".

Dada la enumeración anterior, aparentemente la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación se expande notablemente, pero lo cierto es que ésta queda reducida a las sanciones de apercibimiento, amonestación y económica (multa), tal como lo ha sostenido el Dr. Alfonso Nava Negrete, cuyos razonamientos se transcriben a continuación: (136).

"...los artículos 56 y 75 de la ley, les dicen a ustedes qué va a pasar en caso de inhabilitación, en caso de suspensión; en estos casos volvemos al formulismo de los abogados, pues en los preceptos se indica que esto se hará conforme a la ley respectiva, y ¿cuál es la ley respectiva? Hay que consultar a un abogado para que nos diga cuál es la ley respectiva; que bien podría ahorrarnos el legislador y decirnos, en caso de que le suspendan o en caso de que le quiten su trabajo, vaya al Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje de los Trabajadores del Estado. Pero muy astutamente dice: tratándose de los servidores públicos de base, la suspensión y la destitución se sujetarán a lo previsto en la ley correspondiente; y luego, por acá en otro, en el artículo 56, lo mismo nos hablan de las leyes aplicables: la inhabilitación para desempeñar un empleo o cargo, o comisión en el servicio público, será aplicable por resolución jurisdiccional que dictará el órgano que corresponda, según las leyes aplicables. Cuál es el órgano que corresponda y cuáles son las leyes aplicables, no lo dice y aplica el sistema tradicional...

Pienso que las sanciones más graves, como son la suspensión, la destitución y la inhabilitación, se va a las "leyes respectivas" y a los "órganos jurisdiccionales relativos", pero no al Tribunal Fiscal de la Federación...

El Tribunal Fiscal de la Federación entonces se reduce a conocer de sanciones económicas, apercibimientos y amonestaciones..."

(136) Nava Negrete, Alfonso. El Tribunal Fiscal de la Federación y la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Época. Año VI. Núm. 44. México, Agosto de 1983, pág. 81.

No obstante, el efecto restitutorio de las sentencias del Tribunal a que se refiere el artículo 70 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, es por completo absurdo e impracticable en lo relativo a las sanciones administrativas de apercibimiento y amonestación, según lo demuestra el propio Dr. Nava Negrete en un ingenioso tono pintoresco y con un contenido acertado: (137)

"...el apercibimiento y la amonestación, cómo me lo restituye si ya me ardió la cara de vergüenza, en qué me restituye, qué restituye el Tribunal, si nada más son tres: apercibimiento, amonestación y sanción económica; - las otras tres, las graves, como son la suspensión, la inhabilitación y la destitución, es materia de competencia para otro Tribunal. ¿En qué le restituye la sentencia al ofendido, al agraviado, al burócrata? Nada le restituye, nada absolutamente; así pues yo creo que si no le restituye nada, no tiene efectos restitutorios la sentencia del Tribunal, como lo expresa el artículo 70 de la Ley...

...¿Qué es una amonestación? A mí se me antoja un regaño, como cuando mi jefe me llama y me dice: hoy llegó usted tarde, o no cumple usted con sus labores, sea más eficiente; y suponiendo que me amoneste, me va a amonestar verbalmente, pudiera hacerlo por escrito, pero normalmente un jefe inteligente lo hace nada más en forma verbal; ¿y qué recurso me queda cuando me amoneste? ¿voy a ir al Tribunal Fiscal de la Federación y decir: ayer mi jefe, o antier, hace dos o tres días me amonestó ilegalmente, sin fundamento legal?, y ¿qué va a hacer el Tribunal Fiscal de la Federación, si no hay nada por escrito? ¿La negativa ficta?, ahí no se produce, no hay escrito, - no hay nada, ¿qué va a pasar con esta amonestación?

Y el apercibimiento lo mismo que por naturaleza lo conocemos nosotros, si me apercibe mi jefe y me dice: si vuelve usted a venir en esa situación, si usted vuelve a llegar tarde a sus labores, si no cumple con el trabajo - que le encargué, va usted a hacerse acreedor a tal o cual sanción que le voy a imponer más tarde; ese apercibimiento lo ponemos en conocimiento del Tribunal Fiscal de la -

Federación, ¿en qué momento, con qué elementos de prueba, con qué efectos finales? Nosotros no podemos más que formalmente ir al Tribunal por apercibimiento o amonestación, y claro está, por sanción económica".

Por lo tanto, tenemos que de las sanciones de desti tución, inhabilitación y suspensión, conoce el Tribunal - Federal de Conciliación y Arbitraje de los Trabajadores - del Estado y contra las sanciones de apercibimiento y amo nestación es impracticable cualquier medio de defensa.

De manera que la única sanción de las que contempla la Ley de Responsabilidades en mención que prácticamente (ya en el terreno de la realidad) puede impugnarse ante - el Tribunal Fiscal de la Federación, es la sanción económica.

Sin embargo, si recordamos que la fracción VIII del artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación le otorga competencia contra resoluciones defi nitivas que constituyan créditos por responsabilidades - contra funcionarios o empleados públicos (equivalente ter minología a la nueva de "servidores públicos"), no se pue de concluir sino que la competencia otorgada al Tribunal por la Ley en comento es por completo inútil y ociosa, - puesto que las multas (que se definen precisamente como - sanciones económicas o pecuniarias) en su carácter de ac cesorios de las contribuciones (artículo 2 del Código Fis cal de la Federación) constituyen créditos fiscales lato sensu (ya que sólo las contribuciones propiamente dichas conforman los créditos fiscales stricto sensu).

CAPITULO V

COMPETENCIA EN LEYES DIVERSAS.

LEY DE DEPURACION DE CREDITOS A CARGO DEL GOBIERNO FEDERAL.- LEY DEL SEGURO SOCIAL.- LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS.- LEY DEL INFONAVIT.- LEY ORGANICA DEL BANCO DE MEXICO.

1. LEY DE DEPURACION DE CREDITOS A CARGO DEL GOBIERNO FEDERAL.

Esta Ley en su artículo 1º autoriza al Ejecutivo de la Unión para depurar y reconocer, por conducto del Tribunal Fiscal de la Federación, las obligaciones no prescritas a cargo del Gobierno Federal, nacidas o derivadas de hechos jurídicos acontecidos durante el período iniciado el 1º de enero de 1929 y finalizado el 31 de diciembre de 1941, que se hallaron pendientes de pago, salvo determinadas excepciones, enumeradas en el artículo 2.

El artículo 3 establece un régimen temporal determinado para la incompetencia del Tribunal Fiscal de la Federación, al señalar que los acreedores de las obligaciones mencionadas debían reclamarlas ante dicho órgano en un plazo que expiraría el 30 de junio de 1942.

Sin embargo, los artículos 7, 8 y 10 de la misma Ley, que regulan una serie de materias específicas, que se detallarán en los párrafos siguientes, fijan para ellas un ámbito temporal indefinido de competencia del Tribunal en estudio.

Así, el artículo 7 dispone que "quienes perciban pensiones de merecimiento, ya sea de carácter civil o militar, con cargo al erario federal, están obligados a presentar ante el Tribunal Fiscal de la Federación su inconformidad con la cuota asignada, dentro de los 15 días hábiles siguientes al del primer cobro..."

El artículo 8 establece: "Quien creyendo tener dere

cno a una pensión, haber de retiro o compensación, recibie re decisión adversa de la autoridad competente, deberá - también formular reclamación ante el Tribunal Fiscal dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se le notifi que el acuerdo respectivo...".

Por último, el artículo 10 de la Ley en comento dice: "Todo crédito, cualquiera que sea su origen, con las únicas excepciones a que se refiere el artículo 2º, para el que en el futuro no exista asignación presupuestal, en el año de su constitución ni en el inmediatamente poste-- rior, deberá reclamarse ante el Tribunal Fiscal de la Federación en el mes de enero del ejercicio siguiente. De - lo contrario prescribirá.

Cuando la reclamación se funde en actos u omisiones de los que conforme a derecho dan origen a la responsabi lidad civil del Estado, no será preciso demandar previa-- mente al funcionario o funcionarios responsables, siempre que tales actos u omisiones impliquen una culpa en el fun cionamiento de los servicios públicos".

Los supuestos jurídicos a que hacen alusión los artículos 7 y 8 trascritos, fueron comprendidos en la adi-- ción al artículo 160 del Código Fiscal de la Federación, que entró en vigor el 1º de enero de 1966, pasando con - posterioridad a formar parte del artículo 22 de la Ley Or gánica del Tribunal Fiscal de la Federación de 1967, y fi nalmente a las fracciones V y VI del artículo 23 de la vi gente Ley Orgánica de dicho Tribunal, la cual data de - - 1978.

Por lo tanto, yo considero que en este caso es aplicable el principio jurídico de que la ley posterior deroga a la anterior, resultando que los artículos 7 y 8 de la Ley de Depuración de Créditos a Cargo del Gobierno Federal han dejado por completo de tener vigencia de nuestro sistema legal.

Esto cobra en la actualidad especial relevancia en cuanto al plazo que tienen los pensionados para formular su defensa jurídica, ya que, mientras la Ley de Depuración fija un término de 15 días, el Código Fiscal de la Federación establece uno más favorable, de 45. Así, en el orden de ideas que se ha expresado, el plazo aplicable debe ser el señalado por el Código Fiscal.

No sucede lo mismo con el artículo 10 de la referida Ley de Depuración de Créditos, pues su texto no se encuentra comprendido en ninguna Ley posterior. Sin embargo, me parece que, aunque no existiera dicha disposición, el Tribunal Fiscal, como órgano juzgador en materia de determinación y devolución de créditos, así como conocedor de cualquier agravio en materia fiscal, no debería aceptar como justificado el magro pretexto del fisco de no cumplir con su obligación legal "por no tener asignación presupuestal", pues es un deber fundamental de la hacienda pública el contar con los medios suficientes para cumplir con sus obligaciones y sostener lo contrario sería violar la garantía constitucional de seguridad jurídica que tenemos todos los gobernados.

De manera que la única hipótesis jurídica para la competencia del Tribunal que justificaría la existencia -

de la Ley de Depuración en estudio, es la contemplada por el segundo párrafo del artículo 10 de la misma, cuyo acertado texto ha alabado la Dra. Dolores Hedúan Virúes de la siguiente manera:⁽¹³⁸⁾ "Subrayando una vez más la importancia jurídica política del segundo párrafo del propio artículo 10, refrendo mi asombro, por el logro tan valioso - que representa y por la inercia en que sus beneficiarios lo tienen. Tan es así que el primer caso de reclamación - de responsabilidad civil del Estado, planteado en 1942, - sigue siendo único...".

No obstante, lo adecuado sería abrogar la Ley de Depuración de Créditos a Cargo del Gobierno Federal e integrar este último supuesto jurídico al artículo 23 de la - Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

2. LEY DEL SEGURO SOCIAL.

El artículo 267 de la Ley del Seguro Social de 1973, vigente, establece que el pago de las cuotas (obrero-patronales), los recargos y los capitales constitutivos, - tienen el carácter de fiscal.

El artículo 268 de la misma se transcribe a continuación:

"Para los efectos del artículo anterior, el Instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, de conformidad con la presente Ley y sus disposiciones reglamentarias".

(138) Hedúan Virúes, Dolores. Ob. cit., pág. 99.

Desde hace muchos años, incluso refiriéndose antes al correlativo artículo 135 de la Ley del Seguro Social, que en esencia contemplaba el mismo supuesto jurídico (a partir de su adición en 1944) la doctrina ha sido unánime en señalar que en dichos textos jurídicos implícitamente se dio competencia a las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación para conocer de los juicios que se promovieron con relación a las mencionadas cuotas, recargos o capitales constitutivos.

Con la entrada en vigor del nuevo Código Fiscal de la Federación, el 1° de enero de 1983, dicha competencia se convirtió en explícita, al considerar en el artículo 2 fracción II a las aportaciones de seguridad social como contribuciones, de donde los créditos generados respecto de ellas son eminentemente fiscales, y caben dentro de la fracción I del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Las cuotas a que se refiere la Ley del Seguro Social en su artículo 267 son aquéllas que en diversos artículos establece la misma para el financiamiento de los seguros de riesgos de trabajo, enfermedades y maternidad, - invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte y, - finalmente, de guarderías para hijos de aseguradas. El pago de estas cuotas corresponde en parte al Estado, en parte a los patrones y en parte a los obreros, pero cuando - los trabajadores perciben el salario mínimo, su cuota corre a cargo de los patrones (artículo 42).

Los patrones actúan como retenedores de las cuotas de los obreros y tienen la obligación de enterarlas junto

con las propias, al Instituto Mexicano del Seguro Social. En caso de incumplimiento, los patrones son responsables del entero de ambas cuotas, por lo que se conocen comúnmente como cuotas obrero-patronales en el ambiente jurídico.

En cuanto a los capitales constitutivos, la Ley del Seguro Social los establece respecto de dos clases de seguro: por un lado, el de riesgos de trabajo y, por el otro, el de invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte.

El artículo 84 de la Ley del Seguro Social establece que el patrón que estando obligado a asegurar a sus trabajadores contra riesgos de trabajo no lo hiciere, debe entregar al Instituto citado, en caso de que ocurra el siniestro, los capitales constitutivos de las prestaciones de dinero y en especie; la misma regla se debe observar cuando el patrón asegure a sus trabajadores en forma tal que disminuyan las prestaciones a que ellos tuvieren derecho, limitándose entonces los capitales constitutivos a la suma necesaria para completar las prestaciones legales.

El artículo 86 de la Ley en comento detalla en once fracciones la integración de dichos capitales constitutivos. La mayoría de tales conceptos se refieren a diversos servicios médicos; en su caso, a gastos de funeral y, finalmente, a indemnizaciones en substitución de las pensiones merecidas por los trabajadores.

Por su parte, el artículo 181 de la Ley del Seguro -

Social señala principalmente que "las disposiciones del artículo 86 de esta Ley y demás relativas para la integración, determinación y cobro de los capitales constitutivos, son aplicables al ramo de los seguros de invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte". En esta materia, se incluye el importe de la ayuda para gastos de matrimonio.

Los conceptos de cuotas obrero-patronales y de capitales constitutivos se encuentran ahora comprendidos en el de aportaciones de seguridad social, introducido a nuestro marco legislativo por el artículo 2, fracción II del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, dicha disposición normativa establece que las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Por lo tanto, considero que el artículo 267 de la Ley del Seguro Social ya resulta ocioso e inútil, y debe ser derogado. No así el 268, pues éste es el que consagra el carácter de organismo fiscal autónomo del Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual es una especie de "fisco especial" o particular, debido a su carácter de organismo descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios.

Las cuotas y los capitales constitutivos determinados, es decir, las aportaciones de seguridad social, no pueden impugnarse directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en razón de que no constituyen resoluciones definitivas, ya que pueden ser combatidas a través del recurso de inconformidad establecido por el artículo 274 de la Ley del Seguro Social y regulado en detalle por el reglamento del citado artículo. Este recurso puede promoverse, según la Ley, ante el Consejo Técnico del Instituto o ante los Consejos Consultivos correspondientes a las diversas Delegaciones Regionales o Estatales. En la práctica, desde 1979 el Consejo Técnico acordó que el recurso en comentario lo ventilarían los Consejos Consultivos Delegacionales, situación que no fue sancionada por la Ley sino hasta la adición del artículo 258 B, que entró en vigor el 31 de diciembre de 1984. De modo que lo que es impugnable ante el Tribunal Fiscal es la resolución de recurso de inconformidad.

Con las recientes reformas a la Ley del Seguro Social cobra candente actualidad la clásica controversia relacionada con el procedimiento utilizado por el Instituto Mexicano del Seguro Social para determinar cuotas obrero-patronales a los patrones dedicados a la actividad de la construcción.

Expondré un caso ejemplificativo: supongamos que un patrón construye una obra, la cual registra ante el Instituto, enterando puntualmente las cuotas obrero-patronales a su cargo. El Instituto procede a revisar su situación jurídica. Una vez conocido el importe del contrato, p.ej. 10 millones, aplica un "factor de gastos indirectos" con-

cebidos por él mismo, p.ej. 25%. El resultado, 7.5 millones, lo llama, sin ninguna base objetiva, "costo total de la obra". A esto le aplica un nuevo porcentaje, también ideado por el Instituto, p.ej. del 30%, cuyo resultado lo propone como "percepciones totales de los trabajadores", en este caso, 2.25 millones. A esta última cantidad le aplica el factor del 19.6875%, que contiene un Instructivo de Operación para los Trabajadores de la Construcción (que, de acuerdo a la jurisprudencia sentada por el Tribunal Fiscal no tiene validez como ordenamiento legal o reglamentario, por lo que no es aplicable de manera general y obligatoria), dando como resultado un monto de cuotas obrero-patronales estimado en poco menos de \$450,000.00. Supongamos que el patrón, en un caso determinado, pagó bimestralmente sus cuotas conforme a la Ley, y éstas ascendieron a \$300,000.00. Pues bien, el Instituto determinará cuotas "complementarias" por \$150,000.00, completamente injustas por basarse en un procedimiento ilegal y con base en "factores" que no tienen pies ni cabeza, ni conexión alguna con la realidad objetiva.

Es decir, con apoyo en un criterio meramente subjetivo, carente de razonamiento lógico alguno, el Instituto nace surgir de la nada dichas cuotas, enriqueciéndose ilegítimamente. El Instituto aduce que se condujo de acuerdo a sus "experiencias", pero sin describirlas, y de acuerdo a sus "datos", pero sin relacionarlos. El caso narrado no es aislado, sino que es uno importante porque se repite de manera constante.

La defensa de los particulares suele consistir no sólo en que el Instituto no explique cuáles son sus datos

o experiencias en que se apoya para determinar sus créditos y en que el Instructivo de Operación para los Trabajadores de la Construcción no tiene validez jurídica, sino en que, por encima de todo, no acredita la relación de trabajo entre el patrón y los trabajadores que supuestamente resultarían beneficiados con el pago de las cuotas obrero-patronales, pues es evidente que, siguiendo el procedimiento antes descrito, lo único que puede hacer la autoridad es fijar una cantidad arbitraria, sin ninguna relación con los obreros, que en el caso expuesto no existen.

Por supuesto, es obvio que también existen muchos patronos que se aprovechan de la dificultad práctica para determinar la existencia de una relación laboral en la inestable actividad de la construcción, pero resulta anti-jurídico e inmoral hacer "que paguen justos por pecadores" o bien, expresado en términos más técnicos, debe respetarse el principio jurídico de que "la buena fe se presume y la mala fe debe probarse", en lugar de aplicar un procedimiento draconiano que parte del supuesto de que todos actúan de mala fe.

El 28 de diciembre de 1984 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un Decreto por el que se reforma y adiciona la Ley del Seguro Social, que hace cobrar gran actualidad a los casos ejemplificados en los párrafos anteriores.

El artículo 19 de dicha Ley fue adicionado con una fracción V bis, como a continuación se transcribe:

"Artículo 19.- Los patrones están obligados a: - -
V bis.- En tratándose de patrones que se dediquen en forma permanente o esporádica a la actividad de la construcción, deberán expedir y entregar a cada trabajador constancia escrita del número de días trabajados y del salario percibido, semanal o quincenalmente, conforme a los períodos de pago establecidos; en la inteligencia de que deberán cubrir las cuotas obrero-patronales, aun en el caso de que no sea posible determinar el o los trabajadores a quienes se deban aplicar, por incumplimiento de su parte de las obligaciones previstas en las fracciones anteriores, en cuyo caso su monto se destinará a los servicios sociales de beneficio colectivo previstos en el Capítulo Único del Título Cuarto de esta Ley".

Tal disposición desvirtúa por completo la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social en cuestión, ya que, como su propio nombre lo indica, son cuotas a cargo de patrones y de obreros que se cubren con el único fin de que estos reciban los beneficios del sistema de aseguramiento regulado por la Ley, de donde el hecho generador de estos créditos fiscales consiste en la relación laboral entre un patrón precisamente determinado y un obrero, también determinado con precisión. Por lo tanto, es indiscutible que, para que se causen tales cuotas, es indispensable comprobar previamente que existe tal relación laboral específica, lo que excluye la causación de cuotas si no se determina el trabajador al cual beneficiarán.

Por otra parte, también se violenta la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales al darles un tratamiento de impuesto, figura por completo diferentes y que precisamente se caracteriza, entre otras cosas, por destinarse a la satisfacción general de los bienes y servicios públicos que la colectividad social requiere. Las

cuotas-obrero-patronales, por su lado, están destinadas, por su origen y naturaleza propios, al beneficio específico de asegurados ciertos y determinados.

La disposición jurídica antes mencionada, en combinación con la reforma al artículo 240, que ahora establece en su fracción XV que el Instituto tiene la facultad de "determinar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones incumplidas por los patronos y demás sujetos obligados en los términos de esta Ley y demás disposiciones relativas, aplicando en su caso los datos con los que cuente o los que de acuerdo con sus experiencias considere como probables", seguramente inducirán a los particulares a quienes se les apliquen, a promover contra dichas leyes los correspondientes juicios de amparo, por transgredirse las garantías fundamentales de seguridad jurídica, legalidad, audiencia, motivación y fundamentación.

No sólo las resoluciones del recurso de inconformidad son impugnables ante el Tribunal Fiscal de la Federación. También lo son las resoluciones del recurso de revocación, el cual procede contra las resoluciones en materia de admisión del recurso de inconformidad y de admisión de las pruebas ofrecidas.

El caso más frecuente de interposición de este recurso de revocación ha ocurrido contra resoluciones en las que, lejos de admitirse, se desecha el recurso de inconformidad por considerarse extemporáneo, cuando éste se presenta después de 37 días naturales de la notificación de los créditos recurridos, aunque sea antes de 30 días hábiles, contados a partir de la misma fecha.

Ciertamente, en los términos de los artículos 16, - 17, 19 y 20 del Reglamento para el Pago de Cuotas y Contribuciones del Régimen del Seguro Social, ante la determinación de cuotas obrero-patronales los afectados cuentan con un plazo de quince días hábiles para realizar las aclaraciones respectivas. Dicha determinación se considera provisional y el Instituto estaría obligado a emitir una nueva, definitiva, pero el Reglamento mencionado permite que, si no se hacen aclaraciones o éstas no prosperan, los mismos documentos que contienen las liquidaciones provisionales funjan como los títulos continentales de las liquidaciones definitivas. Entonces, y sólo a partir de entonces, se cuenta con 20 días de calendario para hacer el pago, a menos que se interponga el recurso de inconformidad. Como éste otorga un plazo de 15 días para combatir las resoluciones definitivas, resulta que el - - afectado cuenta con 15 días hábiles para hacer aclaraciones y 15 días más para interponer el recurso, a partir - del momento en que las liquidaciones provisionales se convierten en definitivas, es decir, 30 días hábiles desde - la notificación original de los créditos.

El Instituto, quizá confundido por los plazos de 15 días hábiles para hacer aclaraciones y 20 días de calendario para hacer el pago e ignorando el de 15 días hábiles para interponer el recurso de inconformidad, únicamente reconoce un plazo, ilegal, de 37 días naturales, o sea, - de calendario. No obstante que en la reciente reformulación de modelos para sus liquidaciones el Instituto parece enfatizar el respeto al Reglamento y dejar a un lado - su viejo criterio, es seguro que los abogados fiscalistas no se atreverán a comprobar la efectiva veracidad de este

cambio, debido al riesgo de una grave pérdida de tiempo - (al verse precisado a tramitar un recurso de revocación - ante el Instituto y un juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación y, quizás hasta un recurso de revisión ante la Sala Superior), salvo que un cliente encarga tardíamente el negocio respectivo.

3. LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS.

El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación establece que los contribuyentes pueden garantizar el interés fiscal mediante fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y - excusión.

Dicha disposición jurídica establece también lo siguiente:

"La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá ampliarse la garantía por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes.

El reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean eficientes - tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro de otros bienes".

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación no es muy exhaustivo al respecto. Sólo señala que la fianza debe hacerse a favor de la Tesorería de la Federación o - del organismo descentralizado competente para cobrar coacta

tivamente créditos fiscales (artículo 60) y que la póliza en que se haga constar la fianza debe quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la Federación o del citado organismo; las autoridades recaudadoras de las entidades federativas deben concentrar las pólizas ante la autoridad recaudadora de la Federación más cercana (artículo 63).

En cambio, el Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación sí detalla de manera pormenorizada los requisitos que debe reunir la póliza de fianza, para que ésta sea aceptada como garantía:

"a) La póliza debe constar conforme al modelo aprobado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y suscrita con firmas autógrafas de los funcionarios autorizados por las compañías para expedirlas y que la propia Secretaría haya dado a conocer por medio de publicación en el Diario Oficial;

b) La póliza debe estar expedida precisamente por el monto de la garantía, en moneda nacional, sin que su importe rebase el margen legal de operaciones, que fije periódicamente dicha Secretaría, salvo que se haya hecho constar en la misma póliza el haberse comprobado las garantías necesarias cuando se expida por cantidad superior a ese margen;

c) La póliza debe contener una cláusula que diga: "En el caso de que la presente fianza se haga exigible, la institución afianzadora se somete expresamente al procedimiento de ejecución establecido en las disposiciones legales vigentes y está conforme en que se le aplique dicho procedimiento con exclusión de cualquier otro".

d) El original de la póliza de fianza aceptada que dará en poder y guarda de la Tesorería de la Federación u organismo subalterno de la misma ante quien se haya otorgado, y

e) En el caso de que tengan por objeto lograr la suspensión del cobro de los créditos, mientras se tramitan y resuelven, recursos o juicios, promovidos por los interesados contra el pago de los mismos créditos, se exigirá la inserción de una cláusula que diga: "Esta ga-

rantía estará en vigor durante la sustantación de todos - los recursos legales o juicios que se interpongan hasta - que se dicte resolución definitiva por autoridad competente".

Por supuesto, el Reglamento de la Ley Orgánica de - la Tesorería de la Federación no es aplicable en los ca- sos de fianzas expedidas a favor de organismos descentra- lizados.

La fianza es un contrato por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar por el deudor,⁽¹³⁹⁾ si - éste no lo hace. El que nos interesa a nosotros es única- mente el contrato mercantil de fianza, en el que el fia- dor es una institución (organizada como sociedad anónima) autorizada para el efecto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y regulada por una ley específica que es la Ley Federal de Instituciones de Fianzas.

Este contrato oneroso de garantía es consensual por que se perfecciona, en nuestro caso, con el consentimiento del fiador-institución, y del contribuyente-supuesto deu- dor, y con la aceptación como garantía por parte de la au- toridad, aceptación que es forzosa si se ha cumplido con todos los requisitos legales necesarios. El contrato tie- ne un carácter formal, ya que debe constar en una póliza, cuyo modelo debe estar aprobado por la Secretaría de Ha- cienda y Crédito Público, conforme al artículo 80 de la - Ley Federal de Instituciones de Fianzas.

(139) Rodríguez Rodríguez, Joaquín. Curso de Derecho Mercantil. Edi- torial Porrúa, S.A. Décimocuarta edición. Tomo II, págs. 272 a 274.

Así, este contrato relaciona a tres personas: el fiador, que en materia de garantía fiscal debe ser una institución autorizada y que asume la obligación de pagar en defecto del deudor, que en este caso es el contribuyente que ofrece ante la autoridad ejecutora la fianza, para garantizar el interés fiscal y obtener así la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución; por último, el beneficiario de la garantía es el fisco, ya sea el ordinario o un organismo fiscal autónomo. Este sujeto tiene el carácter de supuesto acreedor y el contribuyente, el de supuesto deudor, ya que la veracidad de dichos caracteres no se conoce en definitiva sino hasta que la controversia jurídica ha concluido.

Los beneficios de orden y excusión que en esta materia no gozan las instituciones de fianzas, por disposición expresa del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, están descritos y regulados en los artículos 2814 a 2824 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal.

El beneficio de orden consiste en que el fiador no puede ser compelido a pagar al acreedor, sin que previamente sea reconvenido el deudor y el beneficio de excusión consiste en que antes de exigir al fiador, se aplique todo el valor libre de los bienes del deudor al pago de la obligación, que quedará extinguida o reducida a la parte que no se ha cubierto. A contrario sensu, en la materia que tratamos el fisco puede exigir directamente el pago a la institución de fianzas, aunque no haya requerido del mismo al contribuyente-deudor.

El artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones - de Fianzas señala que al hacerse exigible una fianza a favor de la Federación, la autoridad que la hubiere aceptado deberá comunicarlo a la dependencia especializada de la Tesorería de la Federación; ésta procederá a requerir de pago en forma personal a la institución de fianzas deudora, apercibiéndole de que si dentro del plazo de treinta días naturales no hace el pago, se le rematarán en bolsa valores de su propiedad, conforme a un procedimiento - ejecutivo especial que describe en detalle dicho artículo.

El artículo 95 bis de la Ley arriba mencionada es - el que otorga la competencia al Tribunal Fiscal de la Federación, ante el cual se puede demandar la improcedencia del cobro contenido en el requerimiento referido en el párrafo anterior. En este caso, dicha disposición jurídica establece un término especial de 30 días naturales para - promover la defensa, el cual constituye así una excepción al plazo general de 45 días hábiles, contemplado por el - artículo 207 del Código Fiscal de la Federación.

§. LEY DEL INFONAVIT.

El artículo 30 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores establece que las obligaciones de efectuar las aportaciones y enterar - los descuentos a que se refiere dicha Ley, así como su cobro, tienen el carácter de fiscales.

El régimen jurídico general de las habitaciones para los trabajadores está regulado por los artículos 136 a 151 de la Ley Federal del Trabajo. El artículo 136 esta--

blece lo siguiente:

"Artículo 136.- Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, está obligada a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Para dar cumplimiento a esta obligación, las empresas deberán aportar al Fondo Nacional de la Vivienda el cinco por ciento sobre los salarios de los trabajadores a su servicio".

El artículo 141 de la misma Ley Federal del Trabajo establece que las aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda son gastos de provisión social de las empresas y se aplicarán en su totalidad a constituir depósitos en favor de los trabajadores, los cuales se sujetan a bases ciertas y precisas para su entrega, como son que el trabajador deje de estar sujeto a una relación de trabajo y -
cuenta con 50 ó más años de edad o bien en caso de incapacidad total permanente, jubilación o muerte del trabajador (en este caso se entrega a sus beneficiarios).

El Fondo mencionado en el párrafo anterior lo administra el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, (INFONAVIT) el cual tiene, como el -
Instituto Mexicano del Seguro Social, el carácter de organismo fiscal autónomo, facultado para determinar en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos (a los que me referiré -
más adelante), señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida, requerir su pago y determinar los recargos que correspondan, todo esto de acuerdo al -
texto del artículo 30 segundo párrafo, de la Ley del - -
INFONAVIT.

Las aportaciones patronales y cualquier otro recurso que obtenga el Instituto mencionado, deben destinarse al otorgamiento de créditos a los trabajadores titulares de depósitos, así como al financiamiento de la construcción de conjuntos de habitaciones para ser adquiridas por los trabajadores, mediante créditos que otorgue el Instituto; al pago de los depósitos contemplados en el artículo 141 de la Ley Federal del Trabajo y, por último, a la inversión de inmuebles necesarios para los fines del Instituto y a cubrir los gastos de administración, operación y vigilancia del mismo. Esta materia está regulada por el artículo 42 de la Ley del INFONAVIT.

Ahora ya es posible aclarar a qué se refieren las disposiciones jurídicas que se han expuesto, cuando hablan de que deben enterarse a dicho Instituto no sólo las aportaciones patronales, sino también los "descuentos". Estos consisten, según se establece en el artículo 29 - fracción III de la Ley en comento, en cantidades que el patrón debe quitar del salario del trabajador y enterar al Instituto, destinadas al pago de abonos para cubrir préstamos otorgados por tal organismo, así como a sufragar la administración, operación y mantenimiento de los conjuntos habitacionales. Estos descuentos están sancionados por la Ley Federal del Trabajo, en sus artículos 97 y 110 y pueden incluso efectuarse respecto de los salarios mínimos.

Queda la duda de si las aportaciones de seguridad social, que son consideradas como contribuciones por el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, se limitan a las cuotas obrero-patronales establecidas en la Ley del

Seguro Social o si comprenden a las aportaciones patronales al INFONAVIT, pues puede considerarse que la vivienda de los trabajadores es un factor integrante de la seguridad de los mismos, y, por lo tanto, de la seguridad social. Además, resultaría incongruente considerar como contribuciones a las cuotas a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social, y al mismo tiempo juzgar que no lo son las cuotas a favor del INFONAVIT. Debería definirse esto claramente en el Código Fiscal de la Federación.

A diferencia del recurso de inconformidad establecido en la Ley del Seguro Social, cuya interposición es obligatoria antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación, la Ley del INFONAVIT expresa, en sus artículos 52 y 54, que el patrón que sea lesionado en sus derechos, tanto crediticios como no-crediticios, tiene a su alcance un recurso de inconformidad que es optativo, pudiendo acudir directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

5. LEY ORGANICA DEL BANCO DE MEXICO.

El Decreto que Establece la Nacionalización de la Banca Privada emitido el 1° de septiembre de 1982 cambió drásticamente el Derecho Bancario en México, pues de ser una rama del Derecho Mercantil y estar ubicado dentro del Derecho Privado, pasó al campo del Derecho Público, como rama del Derecho Administrativo. Si a esto le aunamos los Decretos diversos que han establecido y regulado de variada manera el control de cambios, cuya aparición también ocurrió primigeniamente en el año de 1982, tenemos como resultado que el panorama financiero es actualmente distinto por completo al que privaba a principios de 1982, -

habiéndose reflejado tal situación de manera perceptible, se insiste, en el universo jurídico.

Como consecuencia de lo anterior se reformó el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, destacando su orden de que el servicio público de banca y crédito "será prestado exclusivamente por el - Estado a través de instituciones, en los términos que establezca la correspondiente ley reglamentaria, la que también determinará las garantías que protejan los intereses del público y el funcionamiento de aquéllas en apoyo de - las políticas de desarrollo nacional. El servicio público de banca y crédito no será objeto de concesión a particulares". Esta reforma entró en vigor el 4 de febrero de 1983.

Posteriormente se promulgó la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, que entró en vigor - el 1° de enero de 1983 y, finalmente, el 1° de enero de - 1985 entró en vigor la Ley Orgánica del Banco de México, que establece que el mismo es un organismo público descentralizado del Gobierno Federal con personalidad y patrimonio propios (artículo 1°), abrogando la anterior Ley Orgánica del Banco de México, de 26 de abril de 1941, que le daba el carácter mercantil de sociedad anónima.

El artículo 19 de la Ley Orgánica del Banco de México establece que el Ejecutivo Federal, cuando sea necesario o conveniente a la debida protección de la economía nacional, podrá, mediante la expedición de decretos sobre control de cambios, prohibir o restringir las importaciones, las exportaciones y el comercio dentro de la República, de divisas; la importación y la exportación, de mone-

da nacional; así como establecer obligaciones y requisitos respecto del uso y aplicación de las divisas correspondientes a operaciones comprendidas en el control de cambios.

El artículo 19 en comento otorga facultades a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para imponer sanciones pecuniarias (multas) a quien infrinja el régimen de control de cambios y señala que en contra de las resoluciones administrativas que impongan multas, procederá el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, pero con la modalidad de que en este caso, dicho medio de defensa no es optativo, como lo establece su régimen genérico, sino que debe agotarse forzosamente previamente a la interposición de "cualquier otro medio de defensa legal" y contra las resoluciones definitivas en el citado recurso, procederá el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, constituyendo así la última ampliación de competencia que hasta la fecha ha experimentado el Tribunal Fiscal de la Federación.

Esta última ampliación de competencia que aparece como lógica y congruente, no puede juzgarse a la luz del momento actual porque aún no han surgido las controversias en esta materia, sino que mira al porvenir, cuando llegue el momento en que podamos apreciar si resultó práctica y si los gobernados hacen uso de este su nuevo derecho, o si queda pragmáticamente como letra muerta, siguiendo los pasos de la materia de obras públicas y de la Ley de Depuración de Créditos a Cargo del Gobierno Federal.

CAPITULO VI

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE COMPETENCIA

DEFINICION DE JURISPRUDENCIA.- JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICA DE LA NACION Y DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

I. DEFINICION DE JURISPRUDENCIA.

De acuerdo al autor Alfonso Noriega,⁽¹⁴⁰⁾ "se entiende por jurisprudencia el conjunto de sentencias dictadas, en sentido concordante, acerca de determinada materia. La coincidencia de sentido de ciertos grupos de decisiones -jurisdiccionales permite hablar, en ciertos casos, de jurisprudencia uniforme, lo cual a su vez traduce la unidad de criterio con que en la práctica son resueltos los casos análogos por los tribunales judiciales o administrativos".

En el sistema jurídico mexicano es la Ley la que de limita la configuración de las diversas clases de jurisprudencia, estableciendo tres, a saber: la de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la de los Tribunales Colegiados de Circuito y la del Tribunal Fiscal de la Federación.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia - de la Nación se subdivide a su vez en jurisprudencia del Pleno y de las Salas.

El artículo 192 de la Ley de Amparo estatuye que - las ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en Pleno, constituyen jurisprudencia - siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco ejecutorias no interrumpidas por alguna en contrario y que - hayan sido aprobadas por una mayoría de catorce Ministros.

(140) Noriega, Alfonso. Ob. cit. pág. 981.

El artículo 193 de la misma Ley establece el mismo sistema para constituir la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Salas, siendo entonces necesaria una mayoría de cuatro Ministros.

Luego, el artículo 193 bis de la Ley de Amparo facultada a los Tribunales Colegiados de Circuito para establecer jurisprudencia, pero en su caso se requiere unanimidad de los Magistrados en cada una de las cinco ejecutorias integrantes de la jurisprudencia.

Existe un método extraordinario, excepcional de fijación de jurisprudencia, consistente en la superación de tesis jurisprudenciales contradictorias. Las contradicciones de las Salas las resuelve el Pleno de la Suprema Corte de Justicia y las de los Tribunales Colegiados son resueltas por la Sala correspondiente a la materia de que se trata. Esto se encuentra contemplado por los artículos 195 y 195 bis de la Ley de Amparo.

Por último, el Tribunal Fiscal de la Federación, -- conforme a los artículos 259 y 260 del Código Fiscal, tiene facultad para establecer Jurisprudencia a través de la Sala Superior, siendo obligatoria para las Salas Regionales y para la misma Superior, mientras no la varíe.

La jurisprudencia se forma cuando la Sala Superior ha dictado en el recurso de revisión tres sentencias consecutivas no interrumpidas por otra en contrario, sustentando el mismo criterio y que hayan sido aprobadas al menos por seis de los magistrados.

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación utiliza un método excepcional de fijación de jurisprudencia similar al del Poder Judicial; consiste en la superación o resolución de contradicciones, no de tesis jurisprudenciales, sino de sentencias dictadas por las Salas Regionales, siempre que esta resolución sea aprobada por lo menos por seis Magistrados de la Sala Superior.

Asimismo, es preciso recordar que contra resoluciones de las Salas Regionales violatorias de la jurisprudencia del Tribunal, la parte perjudicada puede interponer ante la Sala Superior el recurso de queja. En la resolución de este recurso, la citada Sala Superior puede fijar nueva jurisprudencia, modificando la anteriormente en vigor.

2. JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION Y DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

En las páginas siguientes se hace una selección y conciso estudio de jurisprudencia en materia de competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, establecida por este instituto, así como la formada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no tocando la de los Tribunales Colegiados de Circuito porque estos prácticamente no se han ocupado de esta cuestión.

TRIBUNAL FISCAL. CARECE DE COMPETENCIA PARA JUZGAR SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES.- El Tribunal Fiscal de la Federación carece de competencia para estudiar y resolver sobre la inconstitucionalidad de una ley, ya que tal facultad corresponde al Poder Judicial de la Federación a través del juicio de amparo. (398). pleno.- S.J.F. 1917-75, la., P. 252.

Esta tesis jurisprudencial fue rebatida por el Ministro Gabino Fraga en el proyecto que formuló para resolver el recurso de revisión interpuesto por la Compañía Telefónica de Sabinas, S. A. contra la sentencia del Jefe de Distrito de Piedras Negras, Coah., que le negó el amparo contra actos de la Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación por considerar, al igual que esta autoridad responsable, que no es competencia del Tribunal mencionado la calificación de constitucionalidad de leyes, en el caso, la del artículo 182 de la Ley Aduanal.

En el proyecto de referencia⁽¹⁴¹⁾ el maestro Gabino Fraga afirma que todas las actividades de las autoridades que la Constitución establece necesitan conformarse estrictamente a sus prevenciones, tal como lo prescribe el artículo 41 constitucional, pues "...el principio de la supremacía jerárquica de la Constitución es bastante para considerar que todos los Poderes de la Federación pueden, en lo que se refiere a su propia actuación, interpretar los textos constitucionales, sin que al hacerlo extralimiten su competencia o invadan la privativa de otro Poder".

Como excepciones, establece los siguientes casos: - a) cuando se presente una controversia constitucional en el sentido técnico de la expresión, o sea de las a que se refiere el artículo 103 Constitucional; b) cuando como consecuencia de la calificación de constitucionalidad, se

(141) Publicado con el título: "¿Pueden Conocer de Problemas de Constitucionalidad de Leyes, Autoridades Distintas del Poder Judicial de la Federación? Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia, tomo IV, Nos. 13 y 14. México, enero a junio de 1942, pág. 131.

regule la actuación de otros Poderes, y c) cuando la calificación consista en una interpretación definitiva de la Carta Magna.

Luego dice el Ministro Gabino Fraga: "...el Ejecutivo no es simplemente un agente maquinal, un instrumento - ciego de la voluntad del Legislativo, sino que... está in vestido de facultades propias de apreciación, de discernimiento y de voluntad, que hacen que el acto de ejecución sea un acto propio del Ejecutivo con características, no sólo formales, sino materiales, que lo distinguen jurídicamente del acto legislativo". "...Sin reconocer en estos términos las características de función ejecutora... el - Presidente de la República... estaría obligado a proveer, en la esfera administrativa, al exacto cumplimiento de le yes anticonstitucionales; tendría, finalmente que expedir reglamentos para facilitar la consumación de las violaciones constitucionales ordenadas por las leyes expedidas - por el Congreso".

Por último, señala: "Luego si el Ejecutivo no solamente puede, sino que está obligado a ajustarse a los man datos de la Ley Suprema, el Tribunal Fiscal que está encuadrado en el marco de dicho Poder tiene que tener indudablemente la misma posibilidad y la misma obligación y - aunque el propio Tribunal conoce con facultades jurisdiccionales de una controversia, no hay que olvidar que, por una parte sus fallos sólo obligan al propio Poder Ejecutivo, en cuya representación dicta sus fallos aquel Tribunal, y que, por otra parte, la controversia de que conoce no es la controversia constitucional, puesto que precisamente la actuación del repetido Tribunal se ha considera-

do válida por la aplicación de la tesis jurisprudencial sustentada por la Corte de que el juicio de amparo es prematuro y por lo tanto, improcedente, mientras no se agooten previamente los recursos que las leyes administrati--vas hayan establecido.

Como respuesta, el maestro Antonio Carrillo Flores ⁽¹⁴²⁾ escribió que "...el inciso c) del artículo 72 constitucional rige incluso cuando el veto se funda en consideraciones de inconstitucionalidad".

Con el objeto de ubicarnos en su argumento, señalaré que el artículo 72 de la Carta Magna establece que todo proyecto de ley o decreto cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas; aprobado un proyecto en la Cámara de su origen, debe pasar para su discusión a la otra; si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo. El inciso c) expresa que el proyecto de ley o decreto desechado en todo o en parte - por el Ejecutivo, será devuelto con sus observaciones a - la Cámara de su origen; deberá ser discutido de nuevo por ésta, y si fuere confirmado por las dos terceras partes - del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara revisora; si por ésta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación, la cual, por ende, es forzosa.

Dice el maestro Antonio Carrillo ⁽¹⁴³⁾ que "...no parece jurídico interpretar el inciso c) del artículo 72 in

(142) Carrillo Flores, Antonio. "El Ejecutivo y las Leyes Inconstitucionales". Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia, Tomo IV, N° 15.

(143) Idem.

dependientemente de la fracción I del artículo 89; si el primero manda promulgar al Presidente incluso las leyes - que él haya objetado como inconstitucionales y el segundo le manda indiscriminadamente cumplir las leyes que él haya promulgado, creo que hay que aceptar como conclusión - forzosa que la regla constitucional es que el Ejecutivo - está obligado a cumplir las leyes del Congreso incluso si él piensa que son inconstitucionales".

Luego dice el maestro Carrillo: "...pienso que cuando un precepto constitucional otorga directamente una facultad o impone una obligación a un órgano del Poder, y - señala el contenido concreto de la facultad o del deber, dicho órgano, por virtud de la protesta constitucional - otorgada en los términos del artículo 128, está obligado a acatar el precepto de jerarquía superior".

El autor citado se pregunta: "¿Qué camino da la - - Constitución para revisar una decisión del Presidente que niegue obediencia a una ley del Congreso cuando con esa - decisión no se ofendan intereses de particulares ni se in - vada la "soberanía" de los Estados?".

El maestro Antonio Martínez Báez manifiesta su opinión al respecto, la que en resumen es la siguiente:⁽¹⁴⁴⁾
"El juicio de amparo... no es el único modo de defensa - contra la invalidez de las leyes secundarias, sino que en

(144) Martínez Baez, Antonio. El Ineludido Monopolio del Poder Judicial de la Federación para Conocer de la Inconstitucionalidad de Leyes. Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia, Tomo IV. Nº 15.

cualquier actividad jurisdiccional... cualquier juez, federal o local, debe preferir la norma incluida en la Constitución, por su grado superior, frente a las demás leyes". "El Poder Ejecutivo por su estructura particular y posición política no está capacitado para estimar inconstitucional una ley del Congreso, sino que debe necesariamente ejecutarla". "Los tribunales administrativos pueden, teóricamente, como regla general y dentro del ejercicio de la actividad jurídica que les está confiada, hacer el examen o revisión de la validez de las leyes, sin los inconvenientes que existen para reconocer tal competencia - al Poder Ejecutivo". "Por la falta de un remedio para la Administración contra las resoluciones del Tribunal Fiscal que fueron contrarias a la validez de una norma legislativa, debe negarse competencia a dicho tribunal administrativo para examinar las cuestiones que se le susciten sobre la inconstitucionalidad de las leyes".

Me parece que el comentario adecuado con respecto a esta tesis y a esta polémica consiste, primero, en negar competencia genérica al Poder Ejecutivo para calificar la constitucionalidad de leyes. Además de aceptar los señalamientos transcritos en este aspecto, puede agregarse que en la Constitución Política de los Estados Unidos de América, antecedente de la nuestra, está permitido a cualquier autoridad, local o federal, enjuiciar la constitucionalidad de una ley ante la jurisdicción común, quedando el juicio sujeto a la revisión de la Corte Suprema de Justicia.

Si la intención del Constituyente mexicano hubiera sido la de dotar al Poder Ejecutivo de competencia para -

calificar la constitucionalidad de las leyes, sin duda habría adoptado, al igual que muchas otras instituciones - trasladadas del régimen norteamericano, un sistema similar.

No obstante, es mi opinión que sí se debe reconocer al Tribunal Fiscal de la Federación competencia para calificar la constitucionalidad de leyes, no sólo porque no forma parte integrante de la administración activa, sino en razón de su especial función, de carácter jurisdiccional.

Creo que el maestro Antonio Martínez Bález hubiera coincidido con esta opinión de no haber emitido la suya - en 1942 sino a partir de 1947, en que empezó a regir la ley que creó el recurso de revisión ante la Suprema Corte, en contra de los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación.

Sin embargo, se difiere del maestro Martínez Bález, porque la existencia de un recurso de tal naturaleza, que hoy es llamado de revisión fiscal, no debe entenderse como determinante para reconocer al Tribunal Fiscal de la Federación competencia en materia de calificación de constitucionalidad de leyes. Es más, en realidad creo que dicho recurso no debería existir.

Ciertamente, expongo de manera breve, porque esto podría ser materia de otro extenso trabajo, que a mi juicio el recurso de revisión fiscal atenta contra el sistema jurisdiccional contencioso-administrativo porque precisamente uno de los principios esenciales que justificaron tal

sistema consistió en señalar la inconveniencia de la intervención del Poder Judicial.

La falta de tal recurso no sería determinante para negar al Tribunal Fiscal competencia para calificar la - constitucionalidad de leyes, pues en todo caso, el conocimiento que la Suprema Corte de Justicia de la Nación podría tener del asunto, queda condicionado a la voluntad - de la propia autoridad administrativa, que decide ejercitar o no el mencionado recurso.

En cuanto al argumento de que si el Tribunal Fiscal de la Federación calificara la constitucionalidad de leyes iría más allá de la voluntad del Presidente de la República, quien pudo haber objetado la ley ejercitando el derecho de veto, lo que me parece correcto es que, una - vez formada la ley, el mismo Poder Ejecutivo debe cumplir la en sus términos cuando actúa a través de sus órganos - de administración activa, meros ejecutores de la voluntad legislativa con todos sus aciertos o errores; pero si un órgano del Ejecutivo actúa fuera del marco de la administración activa, con funciones netamente jurisdiccionales, debe aplicar la ley en el más lato sentido, es decir, interpretándola, armonizándola con otras leyes y, evidentemente, concordándola con la voluntad constitucional.

Así, en esta diferencia de la función activa de la administración con la función jurisdiccional del Tribunal Fiscal de la Federación, debe situarse un poderoso fundamento de su competencia para calificar la constitucionalidad de las leyes.

A continuación se transcribe una tesis similar a la estudiada en párrafos precedentes, es decir, negando competencia al Tribunal Fiscal para calificar la constitucionalidad de leyes, pero sustentada por la Sala Superior de dicho Órgano jurisdiccional. En seguida, se publican dos tesis de Jurisprudencia, una del Poder Judicial y otra - del Tribunal Fiscal, en las cuales se manifiesta que el - Tribunal sí está facultado para calificar la constitucionalidad de actos administrativos. La tesis de la Sala Superior incluso se refiere a los Reglamentos. Después de ellas, aparece una Jurisprudencia en la que no se hace - más que reconocer una situación que ya estaba claramente indicada en la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal de 1936 (esta tesis data de julio de 1937), en el sentido de que el Tribunal Fiscal tiene como naturaleza jurídica la de ser un contencioso de anulación y no de plena jurisdicción, lo cual se ha estudiado con cierto de talle en el Capítulo I de este trabajo.

(TRIBUNAL FISCAL.- ES INCOMPETENTE PARA CONOCER DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES).- CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES.- El Tribunal Fiscal de la Federación no tiene facultad para estudiar y resolver problemas relativos a la constitucionalidad de leyes, aunque sí puede estudiar la constitucionalidad de Reglamentos y actos. (421). C.S. en tre No. 24546/37 y 2089/38.- Resuelta el 30 de octubre de 1939, por 8 contra 6.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, FACULTADES DEL, - PARA EXAMINAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO.- Conforme al artículo 202; inciso b), del Código - Fiscal, son causas de anulación la omisión o el incumpli-

miento de las formalidades de que deben estar revestidos la resolución o el procedimiento impugnados. El Tribunal de la materia está facultado para anular un acuerdo de la autoridad gubernativa tanto si no se llenaron los requisitos previstos por la norma legal correspondiente, cuanto en el caso de que se hayan omitido las formalidades esenciales de procedimiento consagradas por la Constitución.- (399).

2a. S.- S.J.F. 1917-75, 3a., P. 516.

REGLAMENTOS.- EL TRIBUNAL FISCAL ES COMPETENTE PARA CALIFICAR LA CONSTITUCIONALIDAD Y LEGALIDAD DE LOS MISMOS.- La Séptima Sala sostuvo, apartándose de la jurisprudencia de 12 de noviembre de 1945, que la calificación de la legalidad del artículo 67 bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entraña una cuestión de carácter constitucional cuyo conocimiento y resolución corresponden exclusivamente a los Tribunales Judiciales Federales, y es totalmente ajena a la competencia de este Tribunal. El Pleno decidió que era correcto el contenido de la jurisprudencia de 12 de noviembre de 1945 conforme a la cual el Tribunal Fiscal de la Federación jurídicamente tiene competencia para calificar la constitucionalidad y legalidad de los reglamentos que se aplican en actos y resoluciones cuya nulidad o validez debe declarar. (426).

Q. No. 1787/51.- Resuelta el 15 de julio de 1953, por unanimidad.

R.T.F. 1949-59, tomo I, p. 171.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- La naturaleza jurídica del procedimiento que ante él se desarrolla, es simplemente la de un contencioso de anulación y no de plena jurisdicción. (420).

C.S. entre No. 1102/37 y 2393/37.- Resuelta el 12 de julio de 1937, por mayoría de 7 votos.

R.T.F. 1937-48. P. 30.

Las siguientes tesis de Jurisprudencia están exentas de la fragorosa polémica a que estuvo sujeta la relativa a la competencia del Tribunal Fiscal para calificar la constitucionalidad de leyes y presentan en su mayoría cuestiones que ya han sido superadas y que en la actualidad se aprecian como evidentes.

Las dos que se transcriben a continuación expresan la incompetencia del Tribunal Fiscal de la Federación para examinar la legalidad de las actuaciones penales: una pronunciada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la otra por el propio Tribunal Fiscal.

Estas tesis son indiscutibles pues, según el estudio hecho en el Capítulo I de este trabajo, el organismo cuya competencia se analiza es un tribunal de lo contencioso-administrativo, que sólo está capacitado para juzgar (sin plena jurisdicción) actos en materia administrativa, obviamente emitidos por autoridades administrativas.

Sostener lo contrario, es decir, admitir competencia de este Tribunal para examinar la legalidad de actuaciones penales, significaría invadir la esfera de acción del Poder Judicial, y de paso, atentar contra la misma justificación de origen de la existencia de un sistema contencioso-administrativo, la cual es preservar precisamente la justa división entre los poderes de un Estado.

TRIBUNAL FISCAL, INCOMPETENCIA DEL, PARA EXAMINAR LA LEGALIDAD DE LAS ACTUACIONES PENALES.- El Tribunal Fiscal de la Federación no está capacitado para examinar la legalidad de las actuaciones del proceso penal, sino que

tiene que ceñirse a resolver si es válido o no el acto ad ministrativo que se impugne, según cumpla o no las formalidades legales que son propias de ese acto. (412).

2A. S.- S.J.F. 1917-75, 3a., P. 306.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- ES INCOMPETENTE PARA EXAMINAR LA LEGALIDAD DE LAS ACTUACIONES PENALES.- - El requerimiento de pago a las compañías afianzadoras debe considerarse válido si llena los requisitos señalados por la ley de la materia, sin que sea valedero acudir al Tribunal Fiscal de la Federación demandando la nulidad de dicho requerimiento por considerarse que es ilegal la notificación del auto de presentación del fiado ordenado por el Juez Penal; toda vez que ello implica el análisis de actuaciones penales, las cuales tienen su propia vía de impugnación dentro del proceso penal y no ante el Tribunal Fiscal que carece de competencia para conocer de las mismas.

Contradicción de sentencias a los juicios de nulidad - - 5431/74 y 2855/74, resuelta el 28 de septiembre de 1979.

La tesis que se transcribe a continuación resulta también evidente, ya que del mismo texto del artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación se observa la incompetencia de dicha institución para conocer de los juicios que se inicien contra resoluciones que determinen impuestos locales.

Este principio no ha sido absoluto a lo largo de la historia del Tribunal, según se puede apreciar en el Capí

tulo I de esta tesis, pues durante mucho tiempo tuvo competencia para conocer de resoluciones dictadas por autoridades del Distrito Federal, hasta que fue creado el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, en época relativamente reciente.

Cabe destacar que, aunque no respecto de impuestos locales, todavía tiene el Tribunal Fiscal de la Federación un último resquicio de competencia en el campo local, específicamente del Distrito Federal, esto en materia de responsabilidades de servidores públicos.

JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- NO PROCEDE EN CONTRA DE IMPUESTOS LOCALES.- De conformidad con los artículos 23 de la Ley Orgánica de este Tribunal y 190 del Código Fiscal de la Federación, el Tribunal tiene competencia en materia fiscal para conocer de las resoluciones que derivan de impuestos federales, por lo tanto, si en la resolución impugnada se determinan diferencias de impuestos federales y locales deberá sobreseerse con respecto a estos últimos, por no proceder el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación en contra de resoluciones que están fuera de su ámbito de competencia.

Tesis de jurisprudencia sustentada por esta Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231 fracción III del Código Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones 747/80 de 2 de diciembre de 1981, 819/80 de diciembre de 1981 y 1726/80 de 1° de marzo de 1983.

(Texto aprobado en sesión de 12 de abril de 1983).

Finalmente, enseguida aparece una tesis de Jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación que sí es digna de suscitar una interesante polémica entre los estudiosos, aunque todavía ésta no ha sido desatada. En lo particular, como no estoy de acuerdo con ella, al terminar su transcripción pondré mi granito de arena al respecto.

COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.--
LA TIENE PARA CONOCER DE LAS RESOLUCIONES QUE MODIFIQUEN LA BASE GRAVABLE DE UN CAUSANTE PARA EFECTO DEL REPARTO DE UTILIDADES. La resolución en la que la autoridad fiscal determina diferencias a una empresa en el pago del im puesto sobre la renta es impugnabile ante el Tribunal Fiscal de la Federación por ser una resolución que determina créditos fiscales en materia federal y que causa un típico agravio en materia fiscal lo que encuadra en las fracciones I y IV del artículo 23 de la Ley Orgánica de este Tribunal. Asimismo, también resulta impugnabile en juicio fiscal la resolución conexa a la anterior, en la cual la autoridad determina una nueva base gravable para efectos del reparto de utilidades a los trabajadores, ya que si bien es cierto que se trata de una resolución cuyos efectos directos son en materia laboral, también lo es que se trata de un acto cuya legalidad se encuentra íntimamente vinculada a la de la resolución de naturaleza fiscal, - - pues en caso de que ésta sea nulificada, ello traerá como consecuencia inmediata la nulificación de la que modificó la base para el reparto, por lo que debe concluirse que - dada la conexidad entre este tipo de resoluciones, el Tri bunal Fiscal debe conocer de ambas, máxime que esta medida tiende a procurar congruencia en los fallos que se dic

ten en este tipo de resoluciones íntimamente vinculadas. Tesis de jurisprudencia sustentada por la Sala Superior - del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231 fracción III del Código - Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones 152/78 de 21 de agosto de 1979. 1108/78 de 5 de marzo de 1980 y 682/78 de 10 de septiembre de 1980.

(Texto aprobado en sesión de 30 de abril de 1981).

En mi opinión el criterio de vinculación expuesto - no es suficiente para reconocer al Tribunal Fiscal de la Federación competencia para avocarse al estudio y resolución de juicios que se inicien contra resoluciones que mo difiquen la base gravable de un contribuyente para efecto del reparto de utilidades.

Ciertamente, la conexidad o vinculación aludida también ocurre en sentido opuesto, es decir, de acuerdo a es ta tesis podría desprenderse igualmente que la competencia para conocer resoluciones que determinen diferencias en el pago del Impuesto sobre la Renta podría salir de la esfera del Tribunal Fiscal y atribuirse a los que en realidad compete conocer de resoluciones que modifiquen la - base gravable para efectos del reparto de utilidades (ya sean administrativos o laborales, como veremos posteriormente) en razón del simple argumento de que existe la señalada vinculación.

Además, ninguno de los artículos del Código Fiscal de la Federación ni de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación ni de otro ordenamiento, autorizan a

este organismo para atribuírse "competencia por conexidad", salvo el caso expreso de las resoluciones del recurso de - revocación, pero ésto sólo procede contra actos que sí son impugnables ante el Tribunal, es decir, los que determinen contribuciones o accesorios, los que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley y otros diver sos, que dicten las autoridades aduaneras.

Por otro lado, fuera del argumento de la "competen-- cia por conexidad", que debe quedar descartado, no existe ningún otro camino jurídico que dé sustento a la pretendi- da competencia del Tribunal Fiscal de la Federación en ma- teria de resoluciones que modifiquen la base gravable para efectos de la participación de utilidades.

Así, la única vía legal que queda para hacer valer - un medio idóneo de defensa en contra de tales resoluciones, es el juicio de amparo indirecto, ante Juez de Distrito, - de conformidad con el artículo 114 fracción II de la Ley - de Amparo, que señala que procede el amparo ante los Jue- ces de Distrito "contra actos que no provengan de tribuna- les judiciales, administrativos o del trabajo", en el en- tendido de que se refiere a actos de autoridad.

No obstante, algunos Jueces de Distrito han sobresef i do amparos contra resoluciones de las que hablamos, pero - con un argumento distinto al de la tesis transcrita, de la "competencia por conexidad". Cuando tales sentencias han - sido recurridas, los Tribunales Colegiados las han confir- mado, dando lugar a criterios jurisprudenciales, como en - el caso del amparo en revisión RT-38/83.

Este argumento es el siguiente:

"El artículo 23 fracción I de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación prevé: 'Las Salas Regionales conocerán de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación: - I.- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación...'; durante el proceso a que se refiere el numeral transcrito, la parte quejosa puede presentar alegatos y ofrecer pruebas necesarias a fin de no quedar en estado de indefensión en términos del artículo 222 del Código Fiscal de la Federación; como en la especie la quejosa no hizo uso de ese medio ordinario de defensa violó el principio de definitividad que rige el juicio de amparo...".

"Si el patrón no está conforme con el fincamiento fiscal, en relación al nuevo monto de las utilidades que le fija la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, puede hacer uso de los recursos administrativos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, en el Capítulo V Título Tercero, o hacer uso del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, y el resultado del recurso o del juicio repercutirá necesariamente en la cantidad fijada como utilidad repartible, como se desprende del contenido del segundo párrafo del artículo 122 de la Ley Federal del Trabajo, concluyéndose, en consecuencia, que el procedimiento de revisión y calificación no tiene su origen en el Reglamento impugnado, sino en las leyes fiscales citadas, mismas que a través de los recursos que establecen, y del juicio de nulidad, otorgan la garantía de audiencia establecida por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos...".

"Si bien la resolución reclamada se refirió a la participación de los trabajadores en las utilidades de la quejosa, tal participación se derivó de la determinación que modificó el ingreso global gravable de la quejosa... determinación de carácter evidentemente fiscal, pues la misma denominación de aquél así lo indica, ya que lo que grava el ingreso es el impuesto y no la participación en las utilidades, que simplemente se relaciona con el propio ingreso para tomarlo como base del reparto correspondiente que debe hacerse entre los trabajadores conforme a los artículos 123 Constitucional y 117 de la Ley Federal del Trabajo. Tampoco obsta para considerarlo así que la propia Ley Federal del Trabajo incluya entre las autoridades que intervienen en la aplicación de las normas laborales a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por su intervención en los casos en que los trabajadores mani-

fiestan inconformidad con las declaraciones anuales que los patrones están obligados a hacer conforme a la Ley -- del Impuesto sobre la Renta, porque no por ello tales declaraciones y las resoluciones que dicten las autoridades hacendarias dejan tener carácter fiscal, aunque de las mismas se derive el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades obtenidas por el patrón, en la inteligencia de que conforme a los preceptos invocados por la recurrente es inexacto que la Secretaría de Hacienda tenga competencia para ordenar los repartos adicionales de utilidades que determine, aunque sí la tiene para determinar el ingreso gravable".

Tal argumento es también inexacto, en virtud de las siguientes razones, que se expresan de manera breve:

a) La Secretaría de Hacienda y Crédito Público no actúa en estos casos con el carácter de autoridad fiscal, sino de autoridad administrativa laboral, de conformidad con el Título Once, Capítulo I, artículo 523 fracción II y 526 de la Ley Federal del Trabajo, en relación con el Título Tercero, Capítulo VIII del propio Ordenamiento legal.

b) La modificación de base gravable de un patrón contribuyente, para efecto del reparto de utilidades tiene una naturaleza administrativo-laboral y debe distinguirse de la determinación de diferencias en el pago del impuesto sobre la renta, que tiene aparejada una modificación de la base gravable de naturaleza fiscal. Por supuesto ésta precede normalmente a aquélla y es indiscutible que aquélla no constituye la determinación de la existencia de una obligación fiscal ni su fijación en cantidad líquida ni da las bases para su liquidación, en razón de su naturaleza, por lo que escapa a la hipótesis competencial contemplada en el artículo 23 fracción I de la Ley -

Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, a que se refiere el argumento en comento.

Por lo tanto, debe concluirse que el Tribunal Fiscal de la Federación no tiene competencia para conocer de las resoluciones que modifiquen la base gravable de un causante para efecto del reparto de utilidades, siendo en consecuencia la única vía idónea de defensa el juicio de amparo bi-instancial o indirecto, es decir, ante Juez de Distrito, siendo fundatorio de esta competencia el artículo 114 fracción II de la Ley de Amparo.

CAPITULO VII

CONCLUSIONES.

CONCLUSIONES.- PROPOSICION GENERICA: AVANZAR HACIA UN TRIBUNAL FEDERAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

CONCLUSIONES.

1. El Tribunal Fiscal de la Federación tuvo, en 1936, un nacimiento anticonstitucional, en razón de que nuestra - Constitución Política no autorizaba la creación de tribunales de lo contencioso-administrativo y en su sistema - dogmático esta función debía ser desempeñada por el Poder Judicial.

2. A partir de 1946 se adicionó la Carta Magna, dándole constitucionalidad al Tribunal, aunque dicha adición se realizó con una técnica jurídica deficiente, situación - lamentable que persiste no obstante la reforma que sufrió la misma Ley Fundamental en 1968.

3. Sería conveniente regular la procedencia del juicio - de nulidad desde un punto de vista afirmativo o positivo y reduciendo la larga enumeración de hipótesis a los dos grandes conceptos en que pueden sintetizarse: la competencia del Tribunal y el interés jurídico del actor, - ello en pro del principio de claridad.

4. Frente a un acto que presente violaciones de forma y de fondo, deberían atenderse primero las de fondo, pues de ser procedentes, la sentencia concluiría de una vez - toda la controversia, evitándose la reposición del procedimiento y el consentimiento que, por motivos prácticos,

suele hacer el gobernado de la violación de sus derechos formales.

5. Los recursos de revisión y de revisión fiscal deberían desaparecer, con el propósito de salvaguardar el principio de igualdad de las partes en el proceso.

6. El rubro de obligaciones fiscales constituye la más importante de las materias de competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, pues comprende a la mayor parte de los actos de las autoridades administrativas que son impugnables ante el mismo.

7. El Tribunal Fiscal de la Federación sí debe conocer de los juicios promovidos en contra de las resoluciones negativas fictas configuradas por el silencio de las autoridades administrativas frente a recursos enderezados por los particulares contra multas de carácter administrativo.

8. Es inexplicable que se excluya de la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación a los contratos de obras públicas celebradas por los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal mayoritaria, ya que estas entidades realizan numerosas e importantes obras públicas; así como a los llamados doctrinalmente contratos para obras públicas, es decir, aquellos

celebrados por el contratista de obra pública para los - fines que se propone, o bien por la administración, cuando élla se encarga directamente de realizar la obra.

9. El efecto restitutorio de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, a que se refiere el artículo 70 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, es absurdo en lo relativo a las sanciones administrativas de apercibimiento y amonestación.

10. La nueva fracción V bis del artículo 19 de la Ley - del Seguro Social desvirtúa la naturaleza de las cuotas obrero patronales al darles un tratamiento de impuesto, siendo que no lo son y que su presupuesto es la existencia de una relación laboral determinada.

11. No estoy de acuerdo con las tesis de Jurisprudencia que señalan que el Tribunal Fiscal de la Federación carece de competencia para juzgar sobre la constitucionalidad de las Leyes. Considero que, si bien se debe negar - competencia genérica al Poder Ejecutivo para calificar - la constitucionalidad de Leyes, en cambio sí se debe reconocer al Tribunal Fiscal tal competencia, porque no forma parte integrante de la administración activa, así como en razón de su especial función, de carácter jurisdiccional.

12. No estoy de acuerdo con la tesis de Jurisprudencia que concede competencia al Tribunal Fiscal de la Federación para conocer las resoluciones que modifiquen la base gravable de un contribuyente para efectos del reparto de utilidades. No me parece argumento suficiente el que esta resolución, de naturaleza laboral, tenga conexidad con la resolución fiscal que determinó diferencias en el pago del Impuesto sobre la Renta.

13. Finalmente, esta Tesis no puede terminar sin conducir a la necesaria proposición de que el Tribunal Fiscal de la Federación se transforme en un Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo. En las páginas siguientes se tratarán, si bien en forma breve, los pros y contras de esta cuestión, así como la conclusión final.

PROPOSICION GENERICA: AVANZAR HACIA UN TRIBUNAL FEDERAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

A lo largo de este trabajo, sobre todo en el texto relativo a la evolución del Tribunal Fiscal de la Federación, se ha observado una tendencia expansiva de su competencia, con una excepción temporal en materia de fianzas y con una reducción importante en lo relativo al Distrito Federal, debida ésta al nacimiento y desarrollo del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

Así, se ha visto que este Tribunal "Fiscal" tiene hoy una jurisdicción administrativa no tributaria muy relevante, aunque aún limitada, por lo que es preciso concluir este trabajo tratando de dar una respuesta a la siguiente interrogante, que resulta inevitable: ¿debe el Tribunal Fiscal de la Federación continuar ampliando su competencia en materia administrativa extrafiscal, de manera de llegar lógicamente a convertirse en un Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo, o bien debe dar un giro en sentido contrario, es decir, reducir de nuevo su competencia, de manera que se limite a conocer la materia fiscal, en atención al principio de especialización, que animó su nacimiento?

Desde hace varios años diversos autores han tocado el tema, siendo la tendencia general, aunque no unánime, manifestarse en pro de la ampliación de competencia y de la transformación del Tribunal de Fiscal en Administrativo. (145 a 150)

- En favor de la reducción de competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, de manera que se limite a conocer exclusivamente la materia fiscal, tal como en sus inicios, el único argumento operante consiste en la vuelta a la deseable especialización del mismo, debido a
- (145) Carrillo Flores, Antonio. Orígenes y Desarrollo - del Tribunal Fiscal de la Federación. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tercer Número Extraordinario. México, 1967, págs. 17 a 32.
 - (146) Rueda Heduán, Iván. Reestructuración del Sistema - Contencioso-Fiscal Mexicano. TFF, 45 Años, Tomo II, págs. 349 a 378.
 - (147) Fix-Zamudio, Héctor. Hacia un Tribunal Federal de Justicia Administrativa. TFF, 45 Años, Tomo II, págs. - 379 a 414.
 - (148) Noriega Cantú, Alfonso. Los Tribunales Administrativos y el Poder Judicial Federal. TFF, 45 Años, Tomo V, págs. 227 a 266.
 - (149) Cortina Gutiérrez, Alfonso, El Tribunal Fiscal de la Federación en México. TFF, 45 Años, Tomo V, págs. 339 a 358.
 - (150) Sánchez Medina, Jorge. Posibilidad Constitutiva - para el Establecimiento en México de un Tribunal de lo - Contencioso Administrativo de la Federación. TFF, 45 - Años, Tomo V, págs. 463 a 470.

la impresionante complejidad propia del derecho fiscal - por un lado, y la enorme extensión que abarca el derecho administrativo genérico.

Sin embargo, el principio de especialización de la materia fiscal no es incompatible con el establecimiento de un Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo, siempre y cuando éste quedara dividido en Jueces o Salas Administrativas (genéricas) y Fiscales. Así como la materia fiscal ha tenido un desarrollo extraordinario en el ámbito del Derecho Administrativo, que hace necesaria la división de que hablamos, es posible que en el porvenir se desarrollen algunas otras, de manera que requieran - semejante tratamiento.

Por otro lado, me parece que el argumento central - en favor de la transformación del Tribunal Fiscal de la Federación en un Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo, con el consiguiente trascendentalísimo aumento competencial, consiste en la implementación de un adecuado instrumento jurídico de protección de los administrados, frente a posibles actos ilegales de la administración pública que afecten la esfera de sus intereses - jurídicos.

La competencia de un Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo debería ser amplísima, prácticamente

te genérica, es decir, debería tener competencia para - conocer de los juicios que se iniciaran en contra de - cualquier acto administrativo, emitido por cualquier autoridad, dentro del ámbito federal, en todas las materias no reservadas a otros tribunales administrativos, - que son los que operan en materia agraria y laboral, y - que al menos por el momento deben continuar existiendo - por razones históricas y sociales conocidas de todo el - pueblo mexicano. También tendrían que exceptuarse cier--tos actos en razón de nuestro régimen jurídico-constitucional, como son, en materia educativa, los relativos a la negativa o revocación de las autorizaciones para im--partir educación primaria, secundaria, normal y la destinada a obreros y campesinos; los actos de ejercicio de - la facultad que concede al Ejecutivo de la Unión el artículo 33 Constitucional; los actos relativos a la organización y disciplina del Ejército, la Armada, la Fuerza Aérea, la Guardia Nacional, el servicio militar obligatorio, escuelas militares y navales, así como los actos de las autoridades del fuero militar y, por último, los actos políticos.

Hacer un planteamiento de las funciones, organiza--ción y estructura de un Tribunal de tal naturaleza, exigiría todo un trabajo completo. Sin embargo, sí es posible delinear un brevísimo esbozo de mis inquietudes al -

respecto, muchas de las cuales abrevan en los trabajos correspondientes a las últimas citas bibliográficas anotadas.

En primer lugar, un Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo debería estar dotado de plena jurisdicción, asignándosele imperio absoluto para hacer cumplir sus resoluciones, y facultándolo para substituirse a la voluntad de las autoridades administrativas enjuiciadas. Además, sería conveniente realizar escrupulosos estudios a fin de eliminar toda posibilidad de que sus fallos fueran "para efectos", lo cual hace nugatoria la prontitud de la administración de justicia. Dicho Tribunal también debería estar facultado para proveer todo lo relativo a la suspensión de los actos y resoluciones que ante el mismo se impugnen.

En segundo lugar, este hipotético Tribunal debería, desde su establecimiento, poner sumo cuidado en cuanto a poner en operación las llamadas "garantías judiciales", tendientes a lograr la imparcialidad, estabilidad (a través de la figura de la inmovilidad), eficacia y responsabilidad de los juzgadores administrativos.

Asimismo, destaca la necesidad de conseguir el funcionamiento práctico de la garantía fundamental de justicia pronta y expedita, que actualmente es letra muerta

debido a las numerosas instancias en que el administrado se ve hoy involucrado en relación al Tribunal Fiscal de la Federación y que pueden obligarlo, en un asunto en materia tributaria, p.ej., a sufrir las siguientes instancias: inconformidad contra acta de auditoría, recurso de revocación, juicio de nulidad, recurso de revisión, recurso de revisión fiscal, juicio de amparo contra la sentencia del juicio de nulidad y juicio de amparo contra la sentencia del recurso de revisión.

En mi opinión, el funcionamiento de la garantía de justicia pronta y expedita requiere: que todos los recursos administrativos sean opcionales para el administrado, al igual que otras instancias administrativas (como las inconformidades mencionadas).

Para respetar esta garantía también sería idóneo - que el juicio que se substanciara ante el Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo fuera uni-instan-cial. Para ello, las actuales Salas Regionales podrían - convertirse en Salas Fiscales y en Salas Administrativas, o bien desmembrarse para instaurar Jueces Fiscales y Jueces Administrativos, tras un cuidadoso estudio que produjera un avance en la descentralización que actualmente - está en operación.

En conjunción con lo anterior, la Sala Superior podría transformarse en tres Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Fiscal, distinguiéndose así de los actuales Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa. Estos tres Tribunales pioneros podrían operar en el Primer Circuito, que actualmente es el más importante, ya que la mayoría de las autoridades administrativas, incluyendo las tributarias, tienen muy poco desarrollado el proceso de descentralización, además de que todas las decisiones de gran importancia permanecen siempre tomadas por las autoridades centrales.

El Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo, integrado preferentemente por Jueces Fiscales y Administrativos, tendría un Presidente y un Secretario - con una Oficina Administrativa y la Revista del Tribunal y se sometería a la Jurisprudencia sentada por los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Fiscal y en Materia Administrativa.

Por último, considero que un Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo debería formar parte integrante del Poder Judicial de la Federación. Eso estaría de acuerdo con nuestra tradición jurídica de firmísimo arraigo y de acuerdo también con el principio de la división de Poderes el cual, correctamente interpretado, debe tender siempre a que las funciones ejecuti-

vas las realice el Poder Ejecutivo, las funciones legislativas las realice el Poder Legislativo y las funciones judiciales las realice el Poder Judicial.

Si bien existieron razones justificadas en la época del nacimiento del Tribunal Fiscal de la Federación, y - quizás, aunque ya debilitadas, cuando se declaró la autonomía del Tribunal, tales como la idoneidad de tal ubicación para salvaguardar el principio de especialización y para descargar el trabajo al Poder Judicial, ya no son - válidas en la actualidad, sino artificiosas, ya que la - primera se soluciona estableciendo juzgadores especializados en el Poder Judicial, y la segunda, creando oportunamente el número suficientemente amplio de los mismos - para satisfacer los requerimientos de la Justicia.

No es extraña o peregrina la idea de enclavar un - Tribunal contencioso administrativo en el Poder Judicial, ya que dicho sistema ha funcionado eficazmente en otras naciones, como la República Federal de Alemania ⁽¹⁵¹⁾ y - varias naciones de América Latina, tales como Bolivia, - Brasil, Ecuador y Paraguay, siendo de acuerdo al tratadista Ramón Valdés Costa ⁽¹⁵²⁾ la tendencia general en -

(151) Van Hourn Jr., J. Procedimientos Tributarios ante los Tribunales Fiscales en Algunos Países Europeos. TFF. 45 Años, Tomo V, págs. 312 a 327.

(152) Valdés Costa, Ramón. Justicia Fiscal en América Latina. TFF. 45 Años, Tomo V, págs. 275, 276 y 290.

América Latina la incorporación de los tribunales contenciosos administrativos (aunque él se concreta a los fiscales) al Poder Judicial. Considero que México no debe aislarse de esta sana tendencia continental, sino comulgar con ella, siguiendo la 2a. recomendación de las II - Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en el Tema II, evento celebrado en México desde 1958, la cual señala:

"Los tribunales de lo contencioso tributario (yo lo extendería a lo contencioso administrativo) deben gozar de independencia con respecto al Poder Ejecutivo. De no estar ubicados dentro del Poder Judicial, esa independencia debe ser la misma que se asegura a los órganos de este poder".

En esta recomendación se observa la lícita intervención de juristas que abogan por la ubicación de tribunales contenciosos administrativos fuera del Poder Judicial, pero también y de manera preponderante, la idea primaria de que idealmente estén ubicados en el Poder Judicial, - como es ya una realidad en las naciones apuntadas en la página anterior, y en donde, en conclusión juzgo conveniente la incorporación del Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo que se propone.

BIBLIOGRAFIA

- ACADEMIA MEXICANA DE DERECHO FISCAL. Comentarios al Nuevo Código Fiscal de la Federación. Editorial América. - México, 1982.
- ACOSTA ROMERO, MIGUEL. Teoría General del Derecho Administrativo. Primer Curso. Textos Universitarios, UNAM. Segunda edición. México, 1975.
- ARREOLA ORTIZ, LEOPOLDO R. La Naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación. Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años. México, 1982, Tomo II.
- BIELSA, RAFAEL, Tratado de Derecho Administrativo. Buenos Aires, 1956, Tomo IV.
- BORJA SORIANO, MANUEL. Teoría General de las Obligaciones. Librería de Porrúa Hnos. y Cía. México, 1939, Tomo I.
- BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. Derecho Procesal Fiscal. Editorial Robredo. México, 1964.
- BURGOA, IGNACIO. El Juicio de Amparo. Editorial Porrúa, S.A. México, 1966.
- CADENA ROJO, JAIME. Efemérides del Tribunal Fiscal de la Federación. TFF., 45 Años. México, 1982, Tomo II.
- _____. Orígenes y Desarrollo del Contencioso-Administrativo en México. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segundo Número Extraordinario. México, 1967.
- CARNELUTTI, FRANCESCO. Instituciones del Proceso Civil. Editorial E.J.E.A. Buenos Aires, 1959, Tomo I.

CARRILLO FLORES, ANTONIO. El Ejecutivo y las Leyes In--
constitucionales. Revista de la Escuela Nacional de Ju--
risprudencia. Tomo IV, N° 15.

_____ Orígenes y Desarrollo del Tribunal Fiscal de la
Federación. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación,
Tercer Número Extraordinario. México, 1967.

CORTINA GUTIERREZ, ALFONSO. El Tribunal Fiscal de la Fe--
deración en México. TFF., 45 Años. México, 1982, Tomo V.

_____ Estudio Preliminar a las Instituciones de Dere--
cho Financiero de Mario Pugliese. Editorial Porrúa, S.
A. Segunda edición de "Instituciones...". México, 1976.

_____ Perspectiva de la Justicia Administrativa en -
México. Análisis de Derecho Comparado Constitucional y -
Administrativo. TFF., 45 Años. México, 1982, Tomo II.

CUEVAS FIGUEROA, PEDRO. La Impartición de Justicia Fis--
cal en Francia por los Tribunales Administrativos. TFF.,
45 Años. México, 1982, Tomo II.

CHIOVENDA, GIUSEPPE. Instituciones de Derecho Procesal -
Civil. Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid, -
1940.

DE LA GARZA, SERGIO F. Derecho Financiero Mexicano. Edi--
torial Porrúa, S.A. Novena edición. México, 1979.

DE LA PLAZA, MANUEL. Derecho Procesal Civil Español. Ma--
drid, 1945.

DEL VALLE RIVERA, ANTONIO. Naturaleza Jurídica y Funcio--
nes del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del -
Distrito Federal. UNAM. México, 1973.

DE PINA, RAFAEL. Elementos de Derecho Civil Mexicano. - Editorial Porrúa, S.A. Cuarta edición. México, 1977, Volumen III.

DE PINA, RAFAEL Y CASTILLO LARRAÑAGA, JOSE. Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa, S.A. Décimosegunda edición. México, 1975.

DIEZ, MANUEL MARIA. Derecho Administrativo. 1967, Tomo - III.

ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA. Editorial Bibliográfica Argentina, S. R.L. Argentina, 1964. Tomos XIV, XIX y XXII. FIX-ZAMUDIO, HECTOR. Hacia un Tribunal Federal de Justicia Administrativa. TFF., 45 Años. México, 1982, Tomo II. FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas - Mexicanas. Editorial Porrúa, S.A. Vigésimaprimer edición. México, 1979.

FRAGA, GABINO. ¿Pueden Conocer de Problemas de Constitucionalidad de Leyes, Autoridades Distintas del Poder Judicial de la Federación? Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia. Tomo IV, Nos. 13 y 14. México, enero a junio de 1942.

GARCIA ENTERRIA, EDUARDO. La Figura del Contrato Administrativo. Revista de Administración Pública. 1963, Nº 41. GERBINO, G. DE FRANCISCI. Derecho Administrativo Italiano. V.E. Orlando. Volumen IX.

GUTIERREZ Y GONZALEZ, ERNESTO. Derecho de las Obligaciones. Editorial Cajica, S.A. Quinta edición. Puebla, Pue., México, 1976.

HEDUAN VIRUES, DOLORES. Cuarta Década del Tribunal Fiscal de la Federación. Publicaciones de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. México, 1971.

_____ Las Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación. Cía. Editorial Continental, S.A. Primera edición. México, 1961.

JARACH, DINO. Curso Superior de Derecho Tributario. Segunda edición. Buenos Aires, 1969.

JUSTINIANO. Instituciones. De Obligationibus.

LABASTIDA, LUIS. Estudio de las Leyes Federales sobre Administración Fiscal. México, 1899.

LERDO DE TEJADA, FRANCISCO. Código Fiscal de la Federación Comentado y Anotado. Centro de Investigación Tributaria Filial de la COPARMEX. Segunda edición. México, - 1972.

LOMELI CERCEO, MARGARITA. Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa, S.A. Primera edición. México, 1979.

_____ El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. Cía. Editorial Continental, S.A. Primera edición. México, 1961.

MAFUCCINI. Manual de Derecho Tributario. Roma, 1942.

MANZINI, VICENZO. Tratado de Derecho Penal. Buenos Aires, 1948, Tomo I, Volumen I.

MARGADANT, GUILLERMO F. Derecho Romano. Editorial Esfinge. Sexta edición. México, 1975.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Universitaria - Potosina. Cuarta edición. México, 1977.

MARTINEZ BAEZ, ANTONIO. El Indebido Monopolio del Poder Judicial de la Federación para Conocer de la Inconstitucionalidad de Leyes. Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia. Tomo IV, N° 15.

MARTINEZ ROSASLANDA, SERGIO. El Contencioso Administrativo. TFF., 45 Años. México, 1982, Tomo II.

MAYER, OTTO. Derecho Administrativo. Buenos Aires, 1950, Tomo II.

MEJIA JIMENEZ, ARNULFO. Resolución Negativa Ficta, su Configuración y Contenido. TFF., 45 Años. México, 1982, Tomo II.

NAVA NEGRETE, ALFONSO. Contratos de la Administración Pública. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Segundo Número Extraordinario. México, 1967.

_____ Derecho Procesal Administrativo. UNAM. México, - 1958.

_____ El Tribunal Fiscal de la Federación y la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2a. Epoca. Año VI. N° 44. México, agosto de 1983.

NAVARRO, GUILLERMO RAFAEL. Estudio sobre la Voz "Multa". "Enciclopedia Jurídica Omeba..." Argentina, 1964, Tomo - XIX.

NORIEGA CANTU, ALFONSO. Lecciones de Amparo. Editorial Porrúa, S.A. Primera edición. México, 1975.

_____ Los Tribunales Administrativos y el Poder Judicial Federal. TFF., 45 Años. México, 1982, Tomo V.

OLIVERA TORO, JORGE. Manual de Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. Cuarta edición. México, 1976.

PADILLA, JOSE R. Sinopsis de Amparo. Cárdenas, Editor y Distribuidor. Segunda edición. México, 1978.

PALLARES, EDUARDO. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa, S.A. México, 1966.

PAYETTO, J. Temas de Contabilidad Pública. Fac. de Ciencias Económicas. Buenos Aires, 1949, Fascículo I.

PEREZ DE AYALA, JOSE LUIS Y GONZALEZ, EUSEBIO. Curso de Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas. Segunda edición. Madrid, 1978, Tomo I.

PETIT, EUGENE. Tratado Elemental de Derecho Romano. Editora Nacional. México, 1980.

PONCE GOMEZ, FRANCISCO. Organización y Funcionamiento - del Tribunal Fiscal de la Federación. TFF., 45 Años. México, 1982, Tomo II.

RAMIREZ, JOSE FRANCISCO. Contencioso Contractual sobre Obra Pública. TFF., 45 Años. México, 1982, Tomo II.

RODRIGUEZ RODRIGUEZ, JOAQUIN. Curso de Derecho Mercantil. Editorial Porrúa, S.A. Décimocuarta edición. México, 1979, Tomo II.

ROSEMBERG, LEO. Tratado de Derecho Procesal Civil. Editorial E.J.E.A. Buenos Aires, 1955, Tomo I.

RUEDA HEDUAN, IVAN. Reestructuración del Sistema Contencioso-Fiscal Mexicano. TFF, 45 Años, Tomo II.

SANCHEZ MEDINA, JORGE. Posibilidad Constitutiva para el Establecimiento en México de un Tribunal de lo Contencioso Administrativo de la Federación. TFF, 45 Años, - Tomo V.

SCHMILL, ULISES. Código Fiscal de la Federación. Biblioteca Sistema. México, 1967.

SERRA ROJAS, ANDRES. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. Octava edición. México, 1977, Tomos I y II.

VALDES COSTA, RAMON. Justicia Fiscal en América Latina. TFF, 45 Años, Tomo V.

VAN HOORN JR., J. Procedimientos Tributarios ante los - Tribunales Fiscales en Algunos Países Europeos. TFF, 45 Años, Tomo V.

VILLEGAS BASABILBASO, BENJAMIN. Derecho Administrativo, Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires, 1951, Tomo III.