

00781

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO



FACULTAD DE DERECHO
COORDINACION DE POSGRADO

“LA REVISION Y EL AMPARO CONTRA LAS
SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA
FEDERACION”

PROYECTO DE INVESTIGACION

Q U E P R E S E N T A :
LIC. ARTURO ITURBE RIVAS
PARA OPTAR POR EL GRADO DE
D O C T O R E N D E R E C H O

TUTOR ACADEMICO: DR. ARTURO URBINA NANDAYAPA

MEXICO, D.F.,

ABRIL 2000

280012



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 esta 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.

LA REVISIÓN Y EL AMPARO CONTRA LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Es evidente que la administración pública es cada vez más poderosa; y que los medios de defensa de los particulares son lentos, engorrosos y costosos, por lo que nuestro sistema de lo contencioso administrativo federal debe perfeccionarse, debe seguir evolucionando hasta que contemos con un Tribunal Supremo de Justicia Administrativa, en el que los administrados puedan resolver con facilidad, rapidez y de manera definitiva sus problemas con la administración pública. El objeto del presente trabajo es analizar, primordialmente, los medios de defensa que el Derecho Positivo Mexicano establece para impugnar las sentencias del Tribunal Federal Administrativo Mexicano, todavía llamado Tribunal Fiscal de la Federación por el legislador, para elaborar una propuesta de reformas constitucionales y legales que mejorarían y harían más expedita la impartición de justicia administrativa.

Para recabar información utilicé el procedimiento de observación participante.

Después de analizar el marco normativo constitucional que rige al contencioso administrativo a nivel federal, examino detenidamente las etapas del proceso que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación; para concluir que sería conveniente que desaparecieran la revisión y el amparo contra los fallos de dicho tribunal.

Arturo Iturbe Rivas.

The Judicial Review and Constitutional Guarantee for Protection of Civil Rights against Mexican Administrative Federal Court verdicts.

Nowadays public administration is certainly more powerful and particular defense resources are expensive, annoying and take too much time, so our federal administrative contentious system must improve until we have an Administrative Justice Superior Court, where particulars could fast and easy solve their troubles with public administration.

The main purpose of this project is to analyse the Mexican Positive Law Defense resources established to impugn the Mexican Administrative Federal Court sentences, still named Federal Chancellor of the Exchequer, in order to prepare the necessary constitutional and legal ammendments proposal to improve Administrative Justice Task.

To gather information the participant observation procedure was used.

After analyzing the constitucional normative structure ruling at federation level the administrative contentious, carefully examine the stages of the produre before the Federation Chancellor of the Exchequer, to conclude the convenience of exclude and disappear the judicial review and constitucional guarantee for protection of civil rights against the above mentiones court verdicts.

A mis tres amores: Dinhora, Arturo y David

ÍNDICE

PRÓLOGO.....	I
NOTA INTRODUCTORIA	III
1. ASPECTOS CONSTITUCIONALES DEL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL.....	1
1.1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.2. GARANTÍA DE ACCIÓN PROCESAL.....	9
1.3. GARANTÍA DE IGUALDAD.....	26
1.4. GARANTÍA DE AUDIENCIA.....	32
1.5. GARANTÍA DE LEGALIDAD.....	47
1.6. ARTÍCULOS 104, FRACCIÓN I-B, Y 73, FRACCIÓN XXIX - H.....	63
1.7. ARTÍCULOS 116, FRACCIÓN V, Y 122, APARTADO C, BASE QUINTA.....	71
CONCLUSIONES.....	75
2. EL CONTROL JURÍDICO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.....	77
2.1. INTRODUCCIÓN.....	77
2.2. EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.....	86
2.2.1. SISTEMA ANGLOSAJÓN.....	99
2.2.2. SISTEMA FRANCÉS. EL CONSEJO DE ESTADO.....	103
2.3. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	117
2.3.1. ANTECEDENTES.....	117
2.3.2. SU NATURALEZA JURÍDICA.....	123

2.3.3. ESTRUCTURA ORGÁNICA.....	131
2.3.4. COMPETENCIA.....	143
2.3.5. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMO TRIBUNAL FEDERAL ADMINISTRATIVO INDEPENDIENTE Y DE PLENA JURISDICCIÓN.....	158
CONCLUSIONES.....	162
3. EL PROCESO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	169
3.1. CONSIDERACIÓN PREVIA.....	169
3.2. LAS PARTES.....	176
3.3. DEMANDA Y CONTESTACIÓN.....	186
3.4. LA INSTRUCCIÓN.....	203
3.5. EL RECURSO DE RECLAMACIÓN.....	227
3.6. LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	243
3.6.1. GENERALIDADES.....	243
3.6.2. REQUISITOS DE LAS SENTENCIAS.....	247
3.6.3. CLASES DE SENTENCIAS.....	263
3.6.4. NULIDAD LISA Y LLANA Y PARA EFECTOS.....	269
3.6.5. LA EJECUCIÓN.....	278
CONCLUSIONES.....	286
4. EL RECURSO DE REVISIÓN CONTRA LAS SENTEN- CIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN...	296
4.1. CONSIDERACIONES GENERALES.....	296
4.2. TRIBUNAL COMPETENTE PARA RESOLVERLO..	315

4.3. LA CUANTÍA.....	317
4.4. LA IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA.....	324
4.5. RESOLUCIONES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO O DE AUTORIDADES LOCALES COORDINADAS EN INGRESOS FEDERALES.....	335
4.5.1. LA INTERPRETACIÓN DE LEYES O REGLAMENTOS.....	336
4.5.2. LA DETERMINACIÓN DEL ALCANCE DE LOS ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.....	339
4.5.3. COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD QUE EMITIÓ LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA.....	340
4.5.4. VIOLACIONES "IN PROCEDENDO" E "IN JUDICANDO".....	342
4.5.5. LA AFECTACIÓN AL INTERÉS FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	348
4.6. RESOLUCIONES EN MATERIA DE LA LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS.....	350
4.7. RESOLUCIONES EN MATERIA DE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	352
4.8. REVISIÓN CONTRA SENTENCIAS DE LA SALA SUPERIOR.....	356
4.9. IMPROCEDENCIA DEL RECURSO.....	357
4.10. SUBSTANCIACIÓN Y RESOLUCIÓN.....	360
4.11. EJECUCIÓN DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO.....	367
CONCLUSIONES.....	372

5. EL AMPARO CONTRA EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	379
5.1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES	379
5.2. AMPARO DIRECTO.....	389
5.3. AMPARO INDIRECTO.....	400
CONCLUSIONES.....	411
6. ACERCA DE LA POSIBLE INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN AL PODER JUDICIAL FEDERAL.....	415
6.1. NOTA PREVIA.....	415
6.2. EL LLAMADO "PRINCIPIO DE UNIDAD DE LA JURISDICCIÓN" Y EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	416
6.3. COEXISTENCIA ACTUAL DEL AMPARO Y LA REVISIÓN FISCAL	428
CONCLUSIONES.....	437
CONCLUSIONES GENERALES.....	440
FUENTES DE INVESTIGACIÓN.....	447

PRÓLOGO.

El contacto directo con el contencioso administrativo a nivel federal así como con el juicio de amparo, en razón de mis actividades profesionales en el Poder Judicial de la Federación, me ha permitido advertir el auténtico "via crucis" por el que tienen que transitar los gobernados para impugnar un acto de la administración pública que lesiona sus intereses jurídicos. Esta circunstancia, aunada al hecho de que, por haber tenido la suerte de ser alumno del Dr. Armienta Calderón en su cátedra de Derecho Procesal Administrativo, siento predilección por el Derecho Adjetivo, ha generado en mí un profundo interés por el proceso administrativo que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Además de que hablar del contencioso administrativo es, definitivamente, hablar de la lucha de la sociedad por el mantenimiento del estado de derecho y, por ende, de la democracia.

Es evidente que la administración pública es cada vez más poderosa; y que los medios de defensa de los particulares son lentos, engorrosos y costosos. Estoy convencido de que nuestro sistema de lo contencioso administrativo federal debe perfeccionarse, debe seguir evolucionando hasta que contemos con un Tribunal Supremo de Justicia Administrativa, en el que los administrados puedan resolver con facilidad, rapidez y de manera definitiva sus problemas con la administración pública. Este ensayo pretende aportar unas ideas para mejorar la impartición de justicia administrativa.

Por otra parte, deseo hacer constar mi gratitud para quienes con sus orientaciones coadyuvaron para la realización de este trabajo: los Doctores Gonzalo Armienta Calderón, Gustavo A. Esquivel Vázquez, Manuel L. Hallivis Pelayo y Ramón Reyes Vera, integrantes del Comité de Tutoría en Derecho Fiscal y Finanzas Públicas. Y de manera muy especial, agradezco a mi tutor el Doctor Arturo Urbina Nandayapa, quien también forma parte de dicho comité, sus sabios consejos y apoyo que tuvo a bien proporcionarme, sin los cuales no hubiera podido concluir esta investigación, así como la paciencia que manifestó al revisar y corregir los borradores.

México, D.F., noviembre de 1999.

Arturo Iturbe Rivas.

NOTA INTRODUCTORIA.

Después de observar el fenómeno sociojurídico en que se revela la función jurisdiccional que desarrollan tanto el Tribunal Fiscal de la Federación, como los Juzgados de Distrito, los Tribunales Colegiados de Circuito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, advertimos la cruda realidad a la que tienen que enfrentarse los particulares cuando tratan de defenderse de los actos de la administración pública que estiman ilegales, no obstante los avances que ha registrado la justicia administrativa a nivel federal en nuestro país. La oportunidad de defensa que tienen los administrados no ha dejado de ser deficiente, lo cual, obviamente, provoca innumerables injusticias sociales que es necesario erradicar. Esa deficiencia se origina, entre otras cosas, por la ostensible desigualdad que prevalece entre administrado y autoridad; por la lentitud en la tramitación de los recursos administrativos, de los procesos administrativos federales y de

los juicios de amparo; y, además, porque el Estado no paga a los afectados los gastos y costas que conllevan esos medios de defensa.

En este contexto, el objeto del presente trabajo es analizar, primordialmente, los medios de defensa que nuestro Derecho Positivo establece para impugnar las sentencias del Tribunal Federal Administrativo Mexicano, todavía llamado Tribunal Fiscal de la Federación por el legislador, para elaborar una propuesta de reformas constitucionales y legales que, a nuestro entender, mejorarían y harían más expedita la impartición de justicia administrativa, contribuyendo a aliviar el problema esbozado. En otras palabras, partimos de la hipótesis de que si el Tribunal Fiscal de la Federación se transforma en un Tribunal Supremo de Justicia Administrativa, entonces se optimizaría la impartición de justicia; y complementando esta proposición, nos hemos planteado las siguientes interrogantes de investigación: ¿Es necesario el control jurisdiccional de la administración pública? ¿Cuál es la naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación? ¿Cómo es el proceso administrativo federal? ¿Debe desaparecer el recurso de revisión fiscal? ¿Debe integrarse el Tribunal Fiscal de la Federación al Poder Judicial Federal?

Siguiendo las etapas del método científico, procedimos a observar hechos y a recabar datos, empleando el procedimiento de observación participante, gracias a que laboro profesionalmente en un tribunal colegiado de circuito. Asimismo, efectuamos la indagación bibliográfica, hemerográfica, jurisprudencial y legislativa especializada

que el tema lo ha requerido, de acuerdo con el protocolo de investigación aprobado por la Coordinación Académica de Doctorado de la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM, así como por el tutor Dr. Arturo Urbina Nandayapa.

Recabada la información se procedió a su análisis, valiéndonos de diversos instrumentos metodológicos, por ejemplo, los análisis histórico, deductivo, inductivo, analógico y sistemático, para, finalmente, dar respuesta a las preguntas de investigación y proponer diversas reformas constitucionales y legales.

El tema se encuentra desarrollado en seis capítulos. En el primero exponemos un panorama general del marco normativo fundamental que rige al contencioso administrativo a nivel federal, explicando las garantías del gobernado que debe respetar el Tribunal Fiscal de la Federación y precisando los preceptos que dan sustento al propio tribunal, pues su nacimiento en 1936 careció de base constitucional.

Es el segundo capítulo nos referimos a la necesidad de la existencia de un control jurisdiccional de los actos administrativos y, después de examinar los distintos sistemas del contencioso administrativo, exponemos la evolución que ha experimentado el Tribunal Fiscal de la Federación hasta convertirse en un Tribunal Federal Administrativo independiente y de plena jurisdicción. También realizamos un somero estudio comparativo entre el Consejo de Estado Francés y el Tribunal Fiscal de la Federación.

El tercer capítulo comprende una sencilla explicación del proceso administrativo que se tramita ante el Tribunal Fiscal de la Federación, desde la presentación de la demanda hasta el dictado de la sentencia definitiva y, en su caso, su ejecución.

Los capítulos 4, 5 y 6 integran lo que podríamos llamar el núcleo de este ensayo. En el cuarto analizamos con detenimiento el recurso de revisión fiscal, sus antecedentes, nacimiento, casos de procedencia, tramitación y ejecución de la sentencia del tribunal colegiado de circuito. Citamos y criticamos la jurisprudencia aplicable.

En el quinto capítulo precisamos en qué casos procede el amparo indirecto y cuándo el amparo directo contra los actos del Tribunal Fiscal de la Federación.

Y en el último capítulo nos referimos a la polémica que se ha suscitado sobre si el Tribunal Fiscal de la Federación se debe incorporar o no al Poder Judicial Federal, aclarando que, a nuestro juicio, la respuesta debe ser negativa. También enunciamos la problemática que en la actualidad entraña la coexistencia de la revisión fiscal y el amparo.

Cada capítulo contiene un apartado de conclusiones; y al final del trabajo formulamos conclusiones generales.

De esta manera, el trabajo plantea que se debe fortalecer al todavía llamado Tribunal Fiscal de la Federación, hasta transformarlo en un Tribunal Supremo de Justicia Administrativa.

ASPECTOS CONSTITUCIONALES DEL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL.

1.1. INTRODUCCIÓN

Pretendemos exponer, en este capítulo, una visión panorámica de los lineamientos constitucionales aplicables al contencioso administrativo que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación, entendido como el juicio que se entabla entre los particulares y la administración pública a fin de examinar la legalidad de los actos de ésta o, según dice Fiorini, como *“la contienda de dos derechos de los cuales, por lo menos uno, corresponde a la administración, pues puede suceder también entre dos órganos de la*

administración.”.¹ En este sentido, Bielsa nos explica que “solamente puede hablarse de ‘jurisdicción’ contencioso administrativa cuando se atribuye a un tribunal, que no es judicial, sino administrativo, competencia respecto de la protección jurisdiccional de los derechos e intereses legítimos de los administrados.”.²

A reserva de examinar más adelante con mayor detenimiento el significado de lo contencioso administrativo, en este capítulo veremos tanto los preceptos que prevén las garantías del proceso, como los que se refieren a la instauración de los tribunales de lo contencioso administrativo.

Si bien el ordenamiento jurídico fundamental estatal instituye las bases de la organización y funcionamiento de los órganos del gobierno del Estado, encauzando el poder público, también regula las relaciones existentes entre gobernantes y gobernados consignando los derechos públicos subjetivos,³ que surgen de las llamadas por el constituyente “*garantías individuales*”, establecidas en el capítulo I del título primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que, al decir de Urbina Nandayapa, “es uno de los más avanzados del mundo.”.⁴ Los derechos del gobernado implican una

¹ FIORINI BARTOLOME A. *Teoría de la Justicia Administrativa*, Editorial Alfa, Buenos Aires, 1944, Primera Edición, Página 193.

² BIELSA, RAFAEL. *Sobre lo Contencioso Administrativo*, Editorial Castellvi, Santa Fe, 1964, Tercera Edición, Página 66.

³ BURGEOA, IGNACIO. *Derecho Constitucional Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1997, Undécima Edición, Página 323.

⁴ URBINA NANDAYAPA, ARTURO. *Los Delitos Fiscales en México I. Aspectos constitucionales y generales de los delitos fiscales en México*, Editorial SICCO, México, 1997, Primera Edición, Página 127.

relación jurídica de supra a subordinación entre autoridades y los particulares, de la que surgen derechos en favor de éstos y sus correlativas obligaciones a cargo de aquéllas. Las garantías individuales "...desprenden el concepto de seguridad y de salvaguarda a los gobernados, frente a los actos del Estado."⁵

Dentro de los citados derechos del gobernado encontramos a las llamadas garantías del proceso que, obviamente, algunas de ellas también se aplican al proceso administrativo federal.

Según el Diccionario de la Real Academia Española, el vocablo garantía, derivado de la palabra "garante", significa la "acción y efecto de afianzar lo estipulado" o la "cosa que asegura y protege contra algún riesgo o necesidad."⁶

No obstante, el Constituyente se refiere a las garantías individuales como a los derechos del gobernado que deben ser respetados por el Estado. Y si consideramos que el término "procesal" denota todo lo relativo al proceso, es dable concluir que las garantías del proceso, como parte de las garantías individuales o del gobernado, comprenden los derechos públicos subjetivos de los particulares por virtud de los cuales pueden exigir al Estado la solución pronta y equitativa de las controversias jurídicas, a través de las

⁵ Ibid., Página 17.

⁶ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, Editorial Espasa-Calpe, Madrid, 1970, Decimonovena Edición, Tomo III, Página 658.

instituciones y los procedimientos que para tal fin prevé la propia Constitución.

Similar definición de garantías procesales nos proporciona el Diccionario Jurídico Mexicano, aun cuando esta obra hace referencia tanto a las previstas en la Constitución como en leyes secundarias, en los siguientes términos:

“GARANTIAS PROCESALES. I. Como tales pueden considerarse los instrumentos jurídicos establecidos tanto por la Constitución federal como por las leyes orgánicas del Poder Judicial y los diversos códigos procesales sobre la independencia e imparcialidad del juzgador, así como respecto a las prerrogativas de las partes en el proceso, con el objeto de lograr la resolución rápida y justa de las controversias.”.⁷

Al establecer la Ley Suprema los principios generales de todo proceso, comprendiendo evidentemente al fiscal, integra lo que Fix Zamudio denomina “*Derecho Constitucional Procesal*”. Esta disciplina, creada por Couture según nos explica el mencionado tratadista,⁸ “se refiere a las disposiciones fundamentales que establecen los lineamientos de las instituciones de carácter procesal derivados de la función jurisdiccional.”.⁹

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1998, Decimoprimer Edición, Tomo II, Página 1520.

⁷ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *El Pensamiento de Eduardo J. Couture y el Derecho Constitucional Procesal*, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, Año X, Número 30, Editorial UNAM, México, Septiembre-Diciembre de 1977, Página 322.

⁹ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Garantías Constitucionales en el Proceso. El Ordenamiento Mexicano*, en *Ciencia Jurídica*, Tomo. II, Número 9, Editorial Universidad de Occidente, México, 1986, Página 27.

No debe confundirse al Derecho Constitucional Procesal, que prevé las normas primarias reguladoras del proceso elevándolas a la categoría de derechos fundamentales del gobernado en relación con la administración de justicia, con el Derecho Procesal Constitucional, que se refiere a los "*instrumentos procesales específicos para la tutela de las disposiciones constitucionales*",¹⁰ es decir, a los sistemas que sirven para restablecer las normas constitucionales cuando son violadas, aunque Fix Zamudio nos dice que prefiere utilizar la expresión "*justicia constitucional*", por ser más amplia y comprender instrumentos de solución de conflictos constitucionales que no son estrictamente procesales.¹¹

De acuerdo con el mencionado autor, la justicia constitucional abarca los siguientes instrumentos: El juicio de responsabilidad política de funcionarios, las controversias constitucionales, el procedimiento investigatorio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el amparo y las comisiones de derechos humanos.¹² Por nuestra parte añadimos las acciones de inconstitucionalidad, previstas en el artículo 105, fracción II, de la Carta Magna, que constituyen un medio de control constitucional de las normas de carácter general, según reforma publicada en el Diario

¹⁰ Ibid., Página 4.

¹¹ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *La Justicia Constitucional en el Ordenamiento Mexicano*, en *Estudios Jurídicos en torno a la Constitución Mexicana de 1917 en su Septuagésimo Quinto Aniversario*, Editorial UNAM, México, 1992, Primera Edición, Página 108.

¹² Op. Ult. Cit., Página 189.

Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1994; y al Tribunal Electoral del Poder Judicial Federal el cual, en términos del artículo 99, al conocer del contencioso político resuelve sobre la constitucionalidad de los actos de las autoridades electorales.¹³ Es lamentable que el Diccionario Jurídico Mexicano, no obstante ser la edición 1998, todavía mencione como uno de los instrumentos de la justicia constitucional (o garantías constitucionales), al antiguo recurso de reclamación en materia electoral que establecía el artículo 60 de nuestra Carta Magna, del que conocía la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a pesar de que dicho medio de defensa desapareció en 1986 con la creación del tribunal electoral.¹⁴

Comentando sobre la necesidad de la justicia constitucional, Mauro Cappelletti manifiesta que *"la existencia de una justicia constitucional se impone actualmente: equilibra el considerable y preocupante crecimiento del legislativo y del ejecutivo; se deriva necesariamente de la expansión de las declaraciones de derechos."*¹⁵

En relación con la distinción entre el Derecho Procesal Constitucional y el Derecho Constitucional Procesal, Gozaini apunta

¹³ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*, Editorial Poder Judicial de la Federación y UNAM, México, 1997, Tomo II, Primera Reimpresión de la Novena Edición, Páginas 978 y siguientes.

¹⁴ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Voz, *Garantías Constitucionales*, Op. Cit., Tomo II, Página 1513.

¹⁵ CAPPELLETTI, MAURO, *Necesidad y Legitimidad de la Justicia Constitucional*, en *La Justicia Constitucional (Estudios de Derecho Comparado)*, Traducción de Luis Aguiar de Luque y María Gracia Rubio de Casas, Editorial UNAM, México, 1987, Primera Edición, Página 313.

acertadamente que en este último "transitan los principios procesales más importantes, y las garantías fundamentales que orientan el derecho de acción y el proceso justo."¹⁶

Refiriéndose al Derecho Constitucional Procesal, Fix nos dice, después de puntualizar que esa disciplina estudia las instituciones procesales previstas por la Constitución, que contiene cuatro sectores: la jurisdicción, las garantías judiciales, las garantías de las partes y las formalidades esenciales del procedimiento.¹⁷

A estas garantías del proceso, Polo Bernal las designa como "garantías adjetivas" y enseña que: "Las Constituciones modernas, entre ellas, nuestra Ley Fundamental de 1917, han considerado que una proclamación programática de principios de derecho procesal era necesaria, en el conjunto de los derechos de la persona humana y de las garantías que a ella reconocen."¹⁸

Es obvio que las garantías del proceso forman parte de las que el constituyente llamó "garantías individuales", las cuales integran el capítulo primero de nuestra Ley Fundamental. Estas garantías, si bien están consignadas en la Constitución como derechos del hombre, no deben confundirse con las garantías

¹⁶ GOZAÍNI, OSVALDO ALFREDO, *El derecho procesal constitucional y los derechos humanos (Vínculos y autonomías)*, Editorial UNAM, México, 1995, Primera Edición, Página 86.

¹⁷ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Reflexiones sobre el Derecho Constitucional Procesal Mexicano, en Memoria de El Colegio Nacional*, Tomo IX, Número 4, Editorial El Colegio Nacional, México, 1981, Primera Edición, Página 44.

¹⁸ POLO BERNAL, EFRAÍN, *Breviario de Garantías Constitucionales*, Editorial Porrúa, México, 1993, Primera Edición, Página 31.

constitucionales en sentido estricto, que son los sistemas establecidos por la Ley Suprema para restablecer el orden constitucional cuando es quebrantado por una autoridad.¹⁹ Al respecto, Fix Zamudio explica que “... es preciso distinguir entre los derechos consignados en la Ley Suprema y las ‘garantías’ de tales derechos, que no son otra cosa que los medios procesales por conducto de los cuales es posible su protección y eficacia.”²⁰

Desde luego que las normas fundamentales a las que nos vamos a referir y que de alguna manera regulan el proceso tributario, en razón de estar previstas precisamente en la Ley Suprema de la República, participan de los principios de supremacía y de rigidez constitucional, instituidos en los artículos 133 y 135 de nuestra Carta Magna.

Esto significa, por una parte, que las aludidas normas que establecen lineamientos fundamentales del proceso tributario, prevalecen siempre sobre cualquier disposición de carácter secundario, legal o reglamentario, que ose contradecirlas; y, por otra, que únicamente pueden ser modificadas o reformadas por el órgano revisor de la Constitución integrado por el Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados, lo que excluye la posibilidad de que sean enmendadas por el legislador ordinario.

¹⁹ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, Op. Ult. Cit., Tomo II, Página 1512. FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *La Justicia Constitucional en el Ordenamiento Mexicano*, Op. Cit., Página 108.

²⁰ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Constitución y Proceso Civil en Latinoamérica*, Editorial UNAM, México, 1974, Primera Edición, Página 27.

En los siguientes incisos examinaremos las garantías de justicia o procesales que, de manera específica, prevé la Constitución y que resultan aplicables al proceso tributario: la de acción procesal, la de igualdad, la de audiencia y la de legalidad.

1.2. GARANTÍA DE ACCIÓN PROCESAL.

Las garantías del gobernado que prevé la norma fundamental y que pueden clasificarse como de seguridad jurídica, pretenden garantizar, como dice Lara Ponte, “... *que en nuestro orden jurídico haya vigencia, justicia y eficacia, para beneficio de todos los gobernados.*”.²¹

Y dentro de esa clase de garantías se hallan las previstas por el artículo 17 constitucional, en los siguientes términos:

“Artículo 17.- Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho. Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales. Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones. Nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil.”

²¹ LARA PONTE, RODOLFO, *Los Derechos Humanos en el Constitucionalismo Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1997, Primera Edición, Página 169.

De la lectura del precepto transcrito podemos inferir que consigna seis garantías específicas de seguridad jurídica: 1) La consistente en que nadie puede hacerse justicia por sí mismo. 2) El derecho a la administración de justicia. 3) La plena ejecución de las sentencias. 4) La supresión de las costas judiciales. 5) La independencia de los Tribunales. Y, 6) La proscripción de la prisión por deudas civiles.

De estas garantías específicas, que constituyen la base de la actividad jurisdiccional en nuestro país, las cinco primeras integran a la que en forma genérica llamamos garantía de acción procesal y, por razones obvias, son las que tienen aplicación en el contencioso administrativo.

En relación con la prohibición de la prisión por deudas civiles, solamente apuntamos que se trata de una garantía aplicable en materia penal, pues impide al legislador ordinario establecer medidas de apremio que entrañen afectación corporal así como tipos penales, por el simple incumplimiento de obligaciones estrictamente civiles, o sea, de carácter diverso al penal.

La primera de las enumeradas garantías se refiere a lo que Ovalle denomina como "*prohibición de la autotutela*",²² que no es otra cosa más que la autodefensa de que nos habla Alcalá Zamora, entendida como la forma más primitiva de solucionar los litigios, y que

²² OVALLE FAVELA, JOSÉ. *Garantías Constitucionales del Proceso*, Editorial Mc Graw-Hill, Mexico, 1996, Primera Edición, Página 281.

*"se caracteriza porque uno de los sujetos en conflicto (trátase de persona individual, asociación obrera o patronal, consorcio económico, partido político oficial, profesión o cuerpo, Estado nacional, etcétera), y aun a veces los dos, como en el duelo o la guerra, resuelven o intentan resolver el conflicto pendiente con el otro, mediante su acción directa, en lugar de servirse de la acción dirigida hacia el Estado a través del proceso."*²³

Es evidente que la autodefensa implica hacerse justicia por propia mano, es decir, sin acudir a órganos del Estado en demanda de justicia, ejerciendo una venganza privada que "pugna con la idea de Estado y con la obligación que a éste incumbe de mantener el orden público."²⁴

No obstante, no debemos olvidar que el propio orden jurídico establece excepciones a la prohibición de la autotutela, como la legítima defensa en materia penal.

Para Ignacio Burgoa, la prohibición de la autodefensa "en realidad no sólo no establece para el gobernado ningún derecho subjetivo ni para el Estado y sus autoridades una obligación correlativa, sino que impone al sujeto dos deberes negativos: no hacerse justicia por su propia mano y no ejercer violencia para reclamar su derecho."²⁵

²³ ALCALÁ ZAMORA Y CASTILLO, NICETO, *Proceso, Autocomposición y Autodefensa*, Editorial UNAM, México, 1991, Tercera Edición, Página 50.

²⁴ *Ibid.*, Página 36.

²⁵ BURGOA, IGNACIO, *Las Garantías Individuales*, Editorial Pomua, México, 1997, Vigésimonovena Edición, Páginas 635 y 636.

Nos parece desacertada la opinión de Burgoa, pues estimamos, siguiendo a Ovalle, que el artículo 17 constitucional, en el segmento que venimos comentando, si impone a las autoridades estatales una obligación, que consiste en el deber de no autorizar ni permitir que, en aras de solucionar un litigio, una persona se haga justicia por si misma.²⁶

De este modo debe entenderse la susodicha garantía, pues de otra manera no tendría sentido que el Constituyente, precisamente en el capítulo de los derechos públicos subjetivos, fijara una obligación para los gobernados. La prohibición de la autodefensa se encuentra implícita en la legislación penal, a través de los delitos que resulten de su utilización, como pueden ser el homicidio, las lesiones, el robo, el despojo, etcétera.

De los comentarios vertidos con antelación, es fácilmente dable inferir que en materia administrativa, y más concretamente en asuntos contencioso administrativos, no hay cabida a la autodefensa, de tal manera que no sería constitucional que el Estado permitiera o autorizara que una persona se hiciera justicia por si misma.

Al respecto debemos hacer hincapié en que la facultad económico-coactiva de la que son titulares las autoridades hacendarias e, incluso, organismos fiscales autónomos como el Instituto Mexicano del Seguro Social, no es violatoria del artículo 17

²⁶ OVALLE FAVELA, JOSÉ, Op. Cit., Página 285.

constitucional, según lo ha definido el Poder Judicial Federal en los siguientes criterios jurisprudenciales:

“FACULTAD ECONOMICO COACTIVA. SU EJERCICIO NO PUEDE CALIFICARSE DE VIOLENCIA NI PUGNA CON LA CONSTITUCIÓN.- La violencia prohibida por el artículo 17 del Código Supremo consiste en el empleo ilegítimo de la amenaza o de la fuerza, y no puede calificarse de ilegítima la conducta de una autoridad hacendaria cuando, dentro de los límites de su competencia legal, y apegándose a las normas jurídicas aplicables, finca un crédito fiscal o tramita el procedimiento para hacerlo efectivo. La actividad desenvuelta a través del procedimiento económico coactivo no entraña la confiscación de bienes que prohíbe el artículo 22 de la misma Carga Magna, pues el cobro de los créditos referentes a impuestos o multas es lícito llevarlo a cabo, sin solicitar el auxilio del órgano jurisdiccional, mediante disposiciones que tienen carácter ejecutivo, y que si bien, por supuesto, pueden someterse, a solicitud de los afectados, a revisión judicial, no requieren, para su validez, de la previa aprobación de los tribunales.”²⁷

“SEGURO SOCIAL, ARTICULO 271 DE LA LEY DEL. NO VIOLA EL ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL.- Es inexacto que el artículo 271 de la Ley del Seguro Social permita que el Instituto Mexicano del Seguro Social se haga justicia por sí mismo para exigir un derecho, pues las funciones que tienen encomendadas las oficinas de cobro se limitan a tramitar el procedimiento de ejecución que señala el Código Fiscal de la Federación y los recursos que establece dicho código para el procedimiento administrativo de ejecución, con sujeción a las normas procesales que ese cuerpo de leyes establece, y no a disposiciones especiales emitidas por el propio Instituto.”²⁸

²⁷ Jurisprudencia del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Compilación 1917-1995, Tomo III, Páginas 644 y 645.

²⁸ Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Apéndice 1917-1995, Tomo I. Páginas 291 y 292

En relación con la autodefensa en asuntos administrativos, llama poderosamente la atención el siguiente comentario de Alcalá Zamora:

“...las reclamaciones en materia administrativa, siempre que se someten a recurso jerárquico (jurisdicción retenida) o se decidan en régimen de (seudo) jurisdicción delegada, aun cuando ésta se acomode a formas e incluso a normas procesales y se ejerza por organismos con aspecto y hasta nombre de tribunales, pertenecen asimismo a los dominios de la autodefensa, procesalizada, eso sí, en mayor o menor escala.”.²⁹

El citado procesalista ubica a la reclamación administrativa de índole procesal que resuelven “*organismos con aspecto y hasta nombre de tribunales*”, en clara alusión al contencioso administrativo pues incluso ejemplifica con el Tribunal Fiscal de la Federación,³⁰ en el ámbito de la autodefensa, con lo cual definitivamente no estamos de acuerdo, puesto que el hecho de acudir ante un tribunal en demanda de justicia, como sucede con los tribunales de lo contencioso administrativo, constituye precisamente el sistema opuesto a la venganza o justicia privada, en virtud de que la controversia, lejos de resolverse de manera parcial y unilateral por alguna de las partes, se somete a la decisión de una autoridad estatal, imparcial e independiente como en todo proceso, entendido éste, según el propio Alcalá Zamora, como el “*medio jurídico para la*

²⁹ Op. Cit., Página 41

³⁰ Loc. cit.

dilucidación jurisdiccional de una pretensión litigiosa".³¹ Así que es extraño que el mencionado autor diga que el proceso tributario sea una forma de autodefensa, a pesar de tratarse de un medio jurisdiccional para la solución de litigios.

Otra de las garantías específicas que componen la garantía de acción procesal es precisamente el derecho a la administración de justicia o, como dice Ovalle, a la "tutela jurisdiccional".³²

Toda vez que los gobernados no están facultados para hacerse justicia por propia mano, cuentan con el derecho de acceso a la jurisdicción que Ovalle explica así:

"Podemos definir este derecho a la tutela jurisdiccional, como el derecho público subjetivo que toda persona tiene para acceder a tribunales independientes e imparciales, con el fin de plantear una pretensión o defenderse de ella, a través de un proceso justo y razonable, en el que se respeten los derechos que corresponden a las partes; así como para que dichos tribunales emitan una decisión jurisdiccional sobre la pretensión o la defensa y, en su oportunidad, ejecuten esa resolución."³³

Refiriéndose al precepto original, que fue reformado por decreto publicado el 17 de marzo de 1987,³⁴ pues en este aspecto su obra no está actualizada (no obstante que se trata de la edición 1997), Burgoa nos dice que:

³¹ Op. Cit., Página 112.

³² OVALLE FAVELA, JOSÉ, Op. Cit., Página 287.

³³ Ibid., Página 289.

³⁴ CÁMARA DE DIPUTADOS, *Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus Constituciones*, Miguel Angel Porrúa Librero Editor, México, 1994, Cuarta Edición, Tomo III, Página 657.

“El propio artículo 17 constitucional dispone en tercer lugar que ‘los tribunales estarán expeditos para administrar justicia en los plazos y términos que fije la ley’. La garantía de seguridad jurídica establecida a favor del gobernado en este caso, se traduce en la imposibilidad que tienen las autoridades judiciales de retardar o entorpecer indefinidamente la función de administrar justicia, teniendo, en consecuencia, la obligación de sustanciar y resolver los juicios ante ellas ventilados dentro de los términos consignados por las leyes procesales respectivas. La obligación estatal que se deriva de esta garantía de seguridad jurídica es eminentemente positiva, puesto que las autoridades estatales judiciales o tribunales tienen el deber de actuar a favor del gobernado, en el sentido de despachar los negocios en que éste intervenga en forma expedita de conformidad con los plazos procesales. Es más, el hecho de que un juez se niegue a despachar un negocio pendiente ante él, bajo cualquier pretexto, aun cuando sea el de oscuridad o silencio de la ley, constituye un delito de abuso de autoridad (fracción V del artículo 214 del Código Penal.”³⁵

Resulta incontrovertible pues, que esta garantía asegura a los particulares que, siempre que lo requieran, tendrán la protección jurisdiccional mediante el acercamiento a los tribunales, por lo que el Estado, además de crear esos órganos jurisdiccionales, debe disponer el cauce adecuado para que los gobernados tengan la posibilidad de comparecer con facilidad ante ellos.

Al respecto, Fairén, al hablar de los principios del proceso, opina que:

“Es principio fundamental, de lógica aplastante, el del libre acceso a la justicia, esto es, el de la posibilidad de cualquier hombre a llegar hasta la o las personas en que se encarne –o a quienes se encargue– la administración de justicia. Las antiguas

³⁵ BURGOA, IGNACIO, Op. Ult. Cit., Página 638.

restricciones clasistas han desaparecido en doctrina.”³⁶

Haciendo hincapié en que las leyes ordinarias no deben instituir trabas que obstaculicen el acceso a la administración de justicia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado de la siguiente manera:

“JUSTICIA PRONTA Y EXPEDITA. LA OBLIGATORIEDAD DE AGOTAR UN PROCEDIMIENTO CONCILIATORIO, PREVIAMENTE A ACUDIR ANTE LOS TRIBUNALES JUDICIALES, CONTRAVIENE LA GARANTÍA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL.- El derecho fundamental contenido en el segundo párrafo del artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, adicionado por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el diecisiete de marzo de mil novecientos ochenta y siete, garantiza que cualquier persona pueda acudir ante los tribunales y que éstos le administren justicia pronta y expedita, pues los conflictos que surjan entre los gobernados deben ser resueltos por un órgano del Estado facultado para ello, ante la prohibición de que los particulares se hagan justicia por sí mismos. Ahora bien, este mandato constitucional no permite que, previamente a la solución que se dé a las controversias, los gobernados deban acudir obligatoria y necesariamente a instancias conciliatorias, ya que el derecho a la justicia que se consigna en éste, no puede ser menguado o contradicho por leyes secundarias federales o locales, sino únicamente por la propia Constitución, la que establece expresamente cuáles son las limitaciones a que están sujetas las garantías individuales que ella otorga. Además, debe considerarse que la reserva de ley en virtud de la cual el citado precepto constitucional señala que la justicia se administrará en los plazos y términos que fijen las leyes, no debe interpretarse en el sentido de que se otorga al legislador la facultad para reglamentar el

³⁶ FAIRÉN GUILLÉN, VÍCTOR, *Teoría General del Derecho Procesal*, Editorial UNAM, México, 1992, Primera Edición, Página 33.

derecho a la justicia de manera discrecional sino que, con esta reglamentación, debe perseguir la consecución de sus fines, los que no se logran si entre el ejercicio del derecho y su obtención se establecen trabas o etapas previas no previstas en el texto constitucional; por tanto, si un ordenamiento secundario limita esa garantía, retardando o entorpeciendo indefinidamente la función de administrar justicia, está en contravención con el precepto constitucional aludido."³⁷

Pero para satisfacer el derecho a la jurisdicción no es suficiente el hecho de que los gobernados puedan presentarse ante los tribunales, es preciso, además, que los órganos jurisdiccionales impartan justicia en los plazos y términos que señalen las leyes procesales y que emitan sus resoluciones "*de manera pronta, completa e imparcial*", como lo ordena el segundo párrafo del artículo 17 constitucional a partir de la reforma de 1987.

En este orden de ideas, como observa Carocca Pérez, "*lo más importante es que no se puede considerar satisfecha (la tutela judicial efectiva) sino hasta que se logra el pronunciamiento de la sentencia que viene a poner fin al processus iudicii y su posterior ejecución si es del caso.*"³⁸

Por lo que hace a los plazos procesales así como al desarrollo del proceso, la norma fundamental ordena que los tribunales deben sujetarse a las disposiciones contenidas en los códigos adjetivos

³⁷ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo VI, Julio de 1997, Página 15.

³⁸ CAROCCA PÉREZ, ALEX, *Garantía Constitucional de la Defensa Procesal*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 1998, Primera Edición, Página 121.

correspondientes; así que cualquier contravención a una ley procesal entraña, por vía de consecuencia, transgresión al artículo 17 de la Carta Magna.

Por esta razón, sin desconocer que autores como Burgoa y Andrade piensan que el derecho de petición, consagrado en el artículo 8° constitucional, también es la base genérica del derecho de acción procesal,³⁹ estimamos, con Polo Bernal,⁴⁰ que dicho precepto primario es inaplicable en materia jurisdiccional, la cual se halla regulada de manera expresa por el artículo 17. De esta guisa, cuando un tribunal no acuerda una demanda, no decide sobre la admisión o desechamiento de una probanza o, en fin, cuando omite pronunciar la resolución que resulte indispensable y procedente para la continuación o conclusión del proceso, sería incongruente examinar la omisión a la luz del artículo 8°, que dispone que toda petición debe ser acordada en un "*breve término*", toda vez que la actividad jurisdiccional aparece normada específicamente por el artículo 17 que, como ya vimos, preceptúa que los tribunales se ajusten a los "*plazos y términos que fijen las leyes*", de tal manera que el "*breve término*" queda automáticamente excluido.

Como ya lo expusimos, los tribunales deben pronunciar todas sus resoluciones "*de manera pronta, completa e imparcial*". Que

³⁹ BURGOA, IGNACIO, *Las Garantías ...*, Op. Cit., Página 377. ANDRADE SÁNCHEZ, EDUARDO, *Comentario al artículo 8°*, en *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*, Op. Cit., Tomo I, Página 80.

⁴⁰ POLO BERNAL, EFRAÍN, Op. Cit., Página 96.

la justicia sea pronta significa que los juzgadores deben emitir sus fallos dentro de los plazos que para cada caso marque la ley adjetiva correspondiente.

Que deba ser completa, implica que los tribunales tienen la obligación de *"emitir sus resoluciones de manera integral, resolviendo todos los puntos en litigio que ambas partes hubieren hecho valer en el proceso."*⁴¹

Esto quiere decir, que los órganos jurisdiccionales deben decidir sobre todas y cada una de las pretensiones de la parte actora, así como en relación con todas las excepciones que la demandada hubiera planteado, además de valorar todas las pruebas que se hayan aportado.

Y la imparcialidad significa que los juzgadores deben abstenerse de favorecer, sin sustento jurídico, a alguna de las partes.

Aplicando las breves disquisiciones antes expuestas al proceso tributario federal, podemos concluir que el Tribunal Fiscal de la Federación debe resolver los juicios contencioso administrativos dentro de los plazos y en los términos que señala el título VI del Código Fiscal de la Federación; emitir sus fallos analizando todos los conceptos de impugnación planteados por la parte actora, todos los argumentos de la demandada, así como todas las pruebas que hubiesen sido desahogadas; y beneficiar sólo a quien jurídicamente le asista la razón.

⁴¹ URBINA NANDAYAPA, ARTURO, Op. Cit., Página 28

debiendo los magistrados declararse impedidos para conocer de un juicio en los casos en que resulte afectada su imparcialidad, que son los previstos en el artículo 204 del Código Fiscal de la Federación.

Para que la garantía de acción procesal sea en realidad eficaz, es menester que las sentencias de los tribunales tengan plena ejecución, como dice el tercer párrafo del artículo 17 de la Ley Fundamental, pues si un fallo no se ejecuta no sería más que un buen deseo para la parte vencedora, como acertadamente lo apunta Ovalle:

“Pero el derecho a la tutela jurisdiccional no queda plenamente satisfecho si se limita a garantizar el acceso a los tribunales y a establecer las condiciones que aseguren un proceso justo y razonable, en el que las resoluciones se emitan de manera pronta, completa e imparcial; pues si la tutela jurisdiccional llegara sólo hasta la sentencia, el derecho declarado en ella sería una simple promesa para la parte a la que se concedió la razón y una mera recomendación para la otra parte, carente de eficacia jurídica.

Para satisfacer el derecho a la tutela jurisdiccional, es preciso que las leyes procesales establezcan medios adecuados para que la parte que obtuvo sentencia estimatoria pueda lograr que se ejecute efectivamente aquélla.”⁴²

Y precisamente con el afán de robustecer la garantía de acción procesal, el Poder Revisor de la Constitución agregó en el año de 1987, el tercer párrafo al precepto que venimos comentando, el cual dispone que: *“Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.”*

⁴² OVALLE FAVELA, JOSÉ, Op. Cit., Página 291.

Para dar cumplimiento a esta disposición fundamental, en tratándose del proceso administrativo federal, por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 1988, vigente a partir del 15 del mismo mes y año, el Congreso de la Unión creó el artículo 239 Ter del Código Fiscal de la Federación, a fin de establecer un recurso de queja para los casos de incumplimiento de sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

Actualmente, el artículo que prevé el recurso es el 239-B, fracción I, del propio código tributario, en los siguientes términos:

“ARTICULO 239-B.- En los casos de incumplimiento de sentencia firme, la parte afectada podrá ocurrir en queja, por una sola vez, ante la sala del Tribunal que dictó la sentencia, de acuerdo con las siguientes reglas:

- I. Procederá en contra de los siguientes actos:***
 - a) La resolución que repita indebidamente la resolución anulada o que incurra en exceso o en defecto, cuando dicha resolución se dicte en cumplimiento de una sentencia.***
 - b) Cuando la autoridad omita dar cumplimiento a la sentencia, para lo cual deberá haber transcurrido el plazo previsto en ley.”.***

También como integrante de la garantía de acción procesal, el Constituyente de 1917 estableció la garantía específica relativa a la prohibición de las costas judiciales, que implica que los juzgadores están impedidos para cobrar contraprestación alguna por el servicio público que prestan, con lo cual se evita la mercantilización de la justicia. El artículo 17 dice, con toda nitidez, que el servicio que

proporcionen los tribunales *“será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.”*

Desde luego que, respetando esta norma constitucional, tanto el Código Fiscal de la Federación como la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, omiten el señalamiento de requisito alguno que pudiera denotar que las partes tuvieran que cubrir alguna contraprestación para tener acceso al tribunal.

Por otro lado, no deben confundirse las costas judiciales, prohibidas por la Constitución como ya vimos, con los gastos que tienen que cubrir las partes durante la substanciación del juicio como, verbigracia, los honorarios a abogados y peritos, los viáticos, etcétera, respecto de los cuales sí es constitucional que el tribunal condene a su pago a la parte vencida cuando la ley procesal respectiva así lo permita, según lo ha resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis que enseguida se transcribe:

“COSTAS JUDICIALES. LA CONDENA RESPECTIVA, PERMITIDA POR EL ARTICULO 140, FRACCION IV, DEL CODIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES DEL DISTRITO FEDERAL, NO VIOLA EL ARTICULO 17 CONSTITUCIONAL.- El artículo 140, fracción IV, del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, no contraviene lo dispuesto por el artículo 17 constitucional al permitir que los tribunales condenen a una de las partes al pago de las costas judiciales a su contraparte, toda vez que lo que la disposición constitucional prohíbe es que se cobre por el servicio de impartición de justicia, el cual debe ser gratuito, cuestión diversa que no puede confundirse

con la condena en costas regulada por el artículo procesal de referencia.”.⁴³

En lo concerniente a lo que debemos entender por costas procesales, el Código Federal de Procedimientos Civiles, en su artículo 7º, párrafos cuarto y quinto, dispone:

“Las costas del proceso consisten en la suma que, según la apreciación del tribunal y de acuerdo con las disposiciones arancelarias, debió o habría debido desembolsar la parte triunfadora, excluido el gasto de todo acto y forma de defensa considerados superfluos.

Todo gasto inútil es a cargo de la parte que lo haya ocasionado, sea que gane o pierda el juicio.”.

Por lo que hace a los juicios que se ventilan ante el Tribunal Fiscal de la Federación, el artículo 201 del Código Fiscal de la Federación dispone expresamente que nunca habrá condenación en costas. Más adelante expondremos nuestra opinión sobre esta disposición legal.

La última garantía específica que completa a la de acción procesal, se refiere a la independencia judicial. La Constitución ordena a los legisladores, tanto al federal como a los locales, que, dentro del ámbito de su competencia, expidan leyes que garanticen la independencia de los tribunales. Sobre este tema conviene recordar las palabras de Ovalle:

“El principio de la división de poderes y la independencia judicial se implican de manera necesaria y lógica. El sistema de pesos y contrapesos sólo puede funcionar de manera

⁴³ Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo V, Primera Parte, Enero-Junio de 1990, Páginas 19 y 20.

efectiva, si el poder judicial tiene independencia frente a los otros poderes del Estado. Con toda razón se ha dicho que el verdadero e irrenunciable significado actual del principio de la división de poderes reside en la independencia de la magistratura. Y es que sólo un poder judicial independiente puede llevar a cabo de manera adecuada la función de controlar la constitucionalidad y la legalidad de los actos de los demás poderes."⁴⁴

Es obvio que la independencia judicial significa que los juzgadores no están jerarquizados como los funcionarios administrativos y, por ende, que no reciben instrucciones de nadie. En suma, la independencia judicial denota que los tribunales resuelven única y exclusivamente conforme a la ley, puesto que sólo están sometidos al imperio del Derecho.

Y desde luego que la independencia es condición necesaria para que los órganos jurisdiccionales cumplan con eficacia su función, puesto que únicamente los tribunales independientes están en posibilidad de impartir justicia de manera pronta, gratuita, integral e imparcial.

Por garantías judiciales Fix Zamudio entiende al "*conjunto de instrumentos establecidos por las normas constitucionales con el objeto de lograr la independencia y la imparcialidad del juzgador*";⁴⁵ y explica que esos instrumentos consisten en "*la selección y designación*

⁴⁴ OVALLE FAVELA, JOSÉ, Op. Cit., Página 296

⁴⁵ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Garantías Constitucionales en el Proceso. El Ordenamiento Mexicano*, Op. Cit., Página 8.

de los jueces; la estabilidad de los miembros de la judicatura; así como la remuneración y la responsabilidad de los propios juzgadores.”⁴⁶

Para concluir este inciso sólo nos resta apuntar que los artículos 73, fracción XXIX-H, de la Constitución y 1° de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, garantizan la plena autonomía del tribunal; y que el sistema de nombramientos e inamovilidad de los magistrados, previsto en el artículo 3° de la mencionada ley, aseguran la independencia de dichos funcionarios jurisdiccionales.

1.3. GARANTÍA DE IGUALDAD.

No pretendemos referirnos a todas las garantías de igualdad que consigna nuestra Constitución, cuyo estudio rebasaría los límites de este trabajo. Sólo examinaremos, someramente, la garantía de igualdad que se aplica en todo proceso, esto es, la que constituye un sector del Derecho Constitucional Procesal.

De esta guisa, iniciamos este breve comentario anotando que la garantía de igualdad procesal se halla establecida en el artículo 13 constitucional de la siguiente manera:

“Artículo 13.- Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley. Subsiste el fuero de guerra para los delitos y faltas contra la

⁴⁶ Ibid., Página 9.

disciplina militar; pero los tribunales militares en ningún caso y por ningún motivo, podrán extender su jurisdicción sobre personas que no pertenezcan al Ejército. Cuando en un delito o falta del orden militar estuviese complicado un paisano, conocerá del caso la autoridad civil que corresponda.”

En el fondo de este precepto, así como en el de los artículos 1, 2, 4, 12 y 31, fracción IV, de la propia Ley Fundamental, encontramos plasmado el principio de igualdad de las personas ante la ley en el sentido aristotélico, que significa tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.⁴⁷

El precepto constitucional antes transcrito contiene cuatro garantías específicas de igualdad, consistentes en que ninguna persona: 1) puede ser juzgada por leyes privativas; 2) puede ser juzgada por tribunales especiales; 3) puede tener fuero; ni, 4) puede recibir más emolumentos que los que estén fijados en la ley.

Desde el punto de vista del Derecho Constitucional Procesal merecen atención las garantías señaladas en los incisos 1 a 3, pues la marcada con el número 4 es ajena al proceso, en tanto que se refiere a los requisitos que deben colmarse para que el Estado tenga la obligación de pagar emolumentos o remuneraciones.

La garantía de que nadie puede ser juzgado por leyes privativas, impone al legislador la obligación de no expedir leyes de esa

⁴⁷ ARISTÓTELES, *Política*, Versión española de Antonio Gómez Robledo, Editorial Porrúa, México, 1998, Decimoséptima Edición, Páginas 210 y 211.

naturaleza y a las autoridades administrativas y judiciales, la de no aplicarlas.

No compartimos el criterio de Ovalle, quien piensa que la garantía se refiere "*a la aplicación de leyes privativas*".⁴⁸ con lo que implícitamente excluye al legislador de la prohibición constitucional, ya que si bien el precepto habla de "*aplicación*", existen leyes autoaplicativas, que son aquéllas que por su sola entrada en vigor causan algún perjuicio al destinatario (artículo 114, fracción I, de la Ley de Amparo), "*en cuyo caso –dice Burgoa- opera perfectamente la prohibición consignada por nuestra Ley Fundamental en la parte inicial del artículo 13.*".⁴⁹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto, en efecto, que los gobernados tienen un derecho individual correlativo a la prohibición para el Estado de expedir leyes "*que no reúnan los requisitos de generalidad y abstracción.*".⁵⁰

Consideramos, incluso, que la prohibición constitucional alcanza al Presidente de la República y a los Gobernadores de los Estados, quienes, en razón de la disposición contenida en el artículo 13, están impedidos para expedir reglamentos privativos, es decir, reglamentos que carezcan de las características de generalidad y abstracción.

⁴⁸ OVALLE FAVELA, JOSÉ, Op. Cit. Página 4

⁴⁹ BURGOA IGNACIO, *Las Garantías Individuales*, Op. Cit., Página 284

⁵⁰ Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XXVI, Página

Ahora bien, mediante jurisprudencia la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido con claridad el término “ley privativa”, explicando que:

“LEYES PRIVATIVAS.- Es carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o de persona a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres, va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 constitucional, y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Estas leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de las leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 constitucional.”⁵¹

Recapitulando podemos decir que si bien el Tribunal Fiscal de la Federación no debe aplicar leyes privativas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que dicho tribunal administrativo carece de facultades para examinar la constitucionalidad de los actos legislativos;⁵² por ende, será en la vía de amparo cuando el Poder Judicial de la Federación decida que, en su caso, una ley es privativa y que, en consecuencia, la resolución del Tribunal Fiscal de la Federación también es inconstitucional.

⁵¹ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo I, Página 211.

⁵² Ibid., Página 303.

Por otra parte, también como garantía específica de igualdad el artículo 13 preceptúa que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales, a los cuales, de manera concisa pero con propiedad, Reyes Tayabas hace referencia como *“aquéllos creados para conocer de uno o varios casos que al ser fallados motivarán que el tribunal deje de funcionar, es decir, desaparezca por haber cumplido su objetivo.”*⁵³

Es obvio que un tribunal especial carece de permanencia, ya que solamente se crea para conocer de uno o varios hechos específicos ocurridos, incluso, con anterioridad a su creación; por eso se le llama *“especial”*, porque es extraordinario y específico para un caso o persona determinada.

La garantía de igualdad que estatuye el artículo 13 constitucional implica, por ende, que todos los gobernados, además de estar sujetos a las mismas leyes, estamos sometidos a los mismos tribunales ordinarios preconstituidos por la ley, sin que deban confundirse los tribunales especiales con los especializados, que son los que conocen de materias concretas como los tribunales agrarios, los del trabajo, los militares o el Tribunal Fiscal de la Federación, los cuales se crearon con carácter permanente para resolver un número indeterminado de casos.

Destaca el comentario de Ovalle en el sentido de que:

⁵³ REYES TAYABAS, JORGE. *Derecho Constitucional Aplicado a la Especialización en Amparo*, Editorial Themis, México, 1996, Tercera Edición, Página 261.

“... si se tienen en consideración los significados de la palabra fuero señalados en el apartado 1.4, es claro que los tribunales militares no lo constituyen porque su competencia se establece no sólo por un criterio material (los delitos y las faltas contra la disciplina militar); y porque la idea y la razón de ser de los tribunales militares no debe sustentarse en el beneficio ni en el perjuicio de su jurisdicción para los miembros del Ejército, sino en la especialidad de su materia. En vez de un fuero, los tribunales militares constituyen una jurisdicción especializada.”⁵⁴

Garantía conexas con la relativa a la proscripción de los tribunales especiales, es la que asegura que nadie puede tener fuero.

El término “fuero” empleado por el artículo 13 constitucional, denota “*todo privilegio o prerrogativa de cualquier especie y contenido otorgado a alguna persona o corporación (persona moral)*.”⁵⁵ Aunque también debe entenderse que los fueros prohibidos, como dice Bazdresch, están constituidos por los “*sistemas de enjuiciamiento, civil o penal, distintos del ordinario, que abarcan las jurisdicciones y los procedimientos, y son aplicables a las personas o a los asuntos expresamente especificados en la institución de cada uno de esos sistemas.*”⁵⁶

Esto quiere decir que el hecho de que nadie puede tener fuero, reitera, en parte, la garantía consistente en que todos estamos sujetos a los tribunales ordinarios, en virtud de que no pueden existir órganos jurisdiccionales creados de manera particular para favorecer a

⁵⁴ OVALLE FAVELA, JOSÉ, Op. Cit., Página 8.

⁵⁵ BURGOA, IGNACIO, Op. Cit., Página 291.

⁵⁶ BAZDRESCH, LUIS, *Garantías Constitucionales*, Editorial Trillas, México, 1990, Cuarta Edición, Página 99.

ciertas personas. Es interesante el apunte que al respecto vierte Bazdresch:

“Antiguamente existían distintos tratamientos de la autoridad para diversos grupos sociales o para determinados asuntos; esos tratamientos se conocían con el nombre de “Fueros”, aunque eran cosa bien distinta de los fueros municipales otorgados a algunas ciudades por los reyes de España, y consistían principalmente en la constitución de tribunales con sus procedimientos propios para conocer de cierta clase de asuntos. Tales fueros eran: el eclesiástico, el de hacienda, el de comercio, el de sucesiones, el de minería, y el de responsabilidad oficial o juicio de residencia.”⁵⁷

1.4. GARANTÍA DE AUDIENCIA.

El artículo 14 de nuestra Ley Suprema contiene cuatro de las más valiosas y trascendentes garantías de seguridad jurídica. A la letra dice:

“Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

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

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la

⁵⁷ Loc. cit.

interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho."

Como fácilmente se colige de la simple lectura de esta disposición fundamental, las garantías que establece son: 1) La de irretroactividad de la ley (primer párrafo). 2) La de audiencia o del debido proceso legal (segundo párrafo).⁵⁸ 3) La de la exacta aplicación de la ley en materia penal (tercer párrafo). Y 4) La de legalidad en materia jurisdiccional civil (cuarto párrafo).

La garantía de la irretroactividad de la ley obliga a todas las autoridades del Estado, tanto legislativas como administrativas y judiciales, a no expedir leyes retroactivas ni a aplicar ordenamientos legales imprimiéndoles efectos retroactivos, es decir, obrando sobre hechos sucedidos antes de que entraran en vigor las normas. Por esa amplitud que conlleva no es una garantía estrictamente procesal, si bien todos los tribunales, incluyendo obviamente los administrativos, deben dirimir las controversias conforme a la ley que estaba en vigor cuando ocurrieron los hechos sometidos a su conocimiento, de acuerdo, además, con lo dispuesto por la última parte del segundo párrafo del artículo 14 constitucional, que a continuación examinamos.

La garantía de audiencia o del debido proceso legal, constituye la defensa primordial con que cuentan los particulares para

⁵⁸ COLEGIO DE PROFESORES DE DERECHO PROCESAL DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UNAM, *Diccionario Jurídico Harla*, Volumen 4 *Derecho Procesal*, Editorial Harla, México, 1996, Primera Edición, Página 96 BURGOA, IGNACIO, Op. Ult. Cit., Página 537. Y FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Garantías Constitucionales en el Proceso*, Op. Cit., Páginas 18 y 19.

oponerse a los actos de autoridad que entrañen privación de sus derechos fundamentales. Ovalle la concibe de la siguiente forma:

“Se denomina garantía de audiencia al derecho que el artículo 14 constitucional otorga a toda persona para que, previamente a cualquier acto de autoridad que pueda llegar a privarla de sus derechos o posesiones, se le dé una oportunidad razonable de defenderse en juicio, de probar y de alegar ante tribunales independientes, imparciales y establecidos con anterioridad en la ley.”⁵⁹

En torno al significado y la naturaleza de la garantía de audiencia, resultan profundamente interesantes y significativos las reflexiones de Noriega:

“ Existe un debido proceso legal consignado en el artículo 14 constitucional; pero un proceso legal mexicano, sin vínculos de dependencia con el anglosajón, que se ha ido formando como consecuencia de los avatares de la interpretación de la norma mencionada por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Este debido proceso legal mexicano consiste, esencialmente, en la vigencia y respeto de la llamada garantía de audiencia de tradición secular en México, que se puede definir, aproximadamente, por medio de la clásica fórmula española: nadie puede ser afectado en su persona, propiedades y derechos, sin antes haber sido oído en juicio y vencido por derecho.”⁶⁰

Por su parte, Castro hace alusión a la garantía de defensa con las siguientes palabras:

⁵⁹ OVALLE FAVELA, JOSÉ, Op. Cit., Página 58. El autor reitera, en esencia, la definición que expuso en su comentario al artículo 14 constitucional que aparece en la obra *Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus Constituciones*, Op. Cit., Tomo I, Página 88.

⁶⁰ NORIEGA CANTÚ, ALFONSO, *La Garantía de Audiencia y el artículo 14 constitucional*, en *Estudios de Derecho Público Contemporáneo en homenaje a Gabino Fraga*, Editorial UNAM y FCE, México, 1972, Primera Edición, Página 250.

“...las garantías constitucionales que reconocen el derecho de audiencia, -como su propio nombre lo indica-, se refieren a una fórmula que permite a los individuos oponerse a los actos arbitrarios de las autoridades, cuando éstas los privan de sus derechos, negándoles a los propios afectados el beneficio de tramitarse procedimientos que les permitan el ser oídos, -en sus excepciones, argumentaciones y recursos-, y aun más: condicionar las resoluciones definitivas a una congruencia entre lo alegado y lo resuelto.”⁶¹

Debemos poner de manifiesto que la garantía de seguridad jurídica que venimos comentando no es de índole exclusivamente procesal, en virtud de que protege a todo gobernado contra actos de autoridades tanto legislativas como judiciales y administrativas, según lo ha resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

AUDIENCIA, LA GARANTIA DE PROTEGE CONTRA ACTOS DE CUALQUIER AUTORIDAD Y NO SOLO DE LAS JUDICIALES.- El artículo 14 Constitucional no establece la garantía de audiencia sólo para los “juicios seguidos ante los Tribunales”, sino contra cualquier acto de cualquier autoridad que pueda ser privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones y derechos, derive o no de juicio seguido ante tribunales o de un procedimiento ante autoridad diversa.”⁶²

Es cierto que las autoridades administrativas y judiciales deben escuchar en defensa a los afectados antes de privarlos de alguno o algunos de los derechos o bienes tutelados por la garantía de audiencia, a fin de respetar la prescripción contenida en el segundo

⁶¹ CASTRO, JUVENTINO V., *Lecciones de Garantías y Amparo*, Editorial Porrúa, México, 1974, Primera Edición, Páginas 228 y 229.

⁶² Informe de 1973, Primera Parte, Página 285.

párrafo del artículo 14 constitucional; pero la obligación de las autoridades legislativas es de naturaleza diferente, ya que no están constreñidas a escuchar, previamente a la expedición de una ley, a los posibles destinatarios de la norma, como lo ha explicado el más alto tribunal de la República:

"AUDIENCIA, GARANTIA DE OBLIGACIONES DEL PODER LEGISLATIVO FRENTE A LOS PARTICULARES. La garantía de audiencia debe constituir un derecho de los particulares, no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, que queda obligada a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defensa en aquellos casos en que resulten afectados sus derechos. Tal obligación constitucional se circunscribe a señalar el procedimiento aludido; pero no debe ampliarse el criterio hasta el extremo de que los órganos legislativos estén obligados a oír a los posibles afectados por una ley antes de que ésta se expida, ya que resulta imposible saber de antemano cuáles son todas aquellas personas que en concreto serán afectadas por la ley y, por otra parte, el proceso de formación de las leyes corresponde exclusivamente a órganos públicos."⁶³

Del texto constitucional transcrito con antelación, desprendemos que solamente los actos de autoridad de privación están condicionados por la garantía de audiencia, como lo corrobora la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dice:

"ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCIÓN.- El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino

mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; en tanto, el artículo 16 de ese mismo Ordenamiento Supremo determina, en su primer párrafo, que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Por consiguiente, la Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. En cambio, a los actos de molestia que, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza, según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento. Ahora bien, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto de autoridad impugnado como privativo, es necesario precisar si verdaderamente lo es y, por ende, requiere del cumplimiento de las formalidades establecidas por el primero de aquellos numerales o si es un acto de molestia y por ello es suficiente el cumplimiento de los requisitos que el segundo de ellos exige. Para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su

propia indole tiende sólo a una restricción provisional."⁶⁴

Y el acto de privación, además de ostentar los atributos de unilateralidad, imperatividad y coercitividad propios de todo acto de autoridad, se distingue, como acertadamente lo asevera Burgoa, por implicar el egreso de un bien jurídico de la esfera del gobernado o la impedición para ejercer un derecho, siempre que esos resultados sean la finalidad definitiva perseguida por el acto autoritario.⁶⁵

Ahora bien, conviene tener presente que el artículo 14, segundo párrafo, no prohíbe categóricamente la emisión de actos de autoridad que entrañen privación de alguno de los bienes tutelados, que son la vida, la libertad, la propiedad, la posesión y los derechos subjetivos del gobernado; más bien, marca los requisitos que las autoridades administrativas y judiciales deben colmar para estar en posibilidad constitucional de llevar a cabo un acto de esa naturaleza, salvo en los casos de excepción que expresamente señala la propia Constitución, como en la expropiación (artículo 27, fracción VI segundo párrafo) y en la expulsión de extranjeros (artículo 33).

Esos requisitos, que constituyen cuatro garantías específicas de seguridad jurídica y que en su conjunto integran la garantía de audiencia, son los siguientes: el juicio previo, los tribunales previamente establecidos, las formalidades esenciales del

⁶⁴ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo IV, Julio de 1996, Páginas 5 y 6

⁶⁵ BURGOA, IGNACIO, Op. Cit., Página 538.

procedimiento y la aplicación de leyes vigentes en la época de los hechos materia del propio procedimiento.

El término "juicio" de que nos habla el Constituyente en el segundo párrafo del artículo 14, no debe identificarse necesariamente con el de proceso; es decir, la autoridad que pretenda producir un acto privativo (en los términos antes apuntados) no está obligada en todo caso a tramitar un proceso jurisdiccional previo, ya que esa obligación sólo la tienen los órganos judiciales pero no las autoridades administrativas. Por lo tanto, para éstas el "juicio" puede reducirse a un procedimiento administrativo, a condición de que se escuche al afectado y se le brinde oportunidad de defenderse, según lo ha definido la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"AUDIENCIA, GARANTIA DE. SU CUMPLIMIENTO EN MATERIA ADMINISTRATIVA.- En materia administrativa en general y especialmente en materia agraria, la garantía de audiencia que establece el artículo 14 constitucional debe interpretarse en el sentido, no de la exigencia de un juicio previo ante los tribunales establecidos sino que las autoridades administrativas, previamente a la emisión de cualquier acto que implique privación de derechos, respetando los procedimientos que lo condicionan, tienen la obligación de dar oportunidad al agraviado para que exponga lo que considere conveniente en defensa de sus intereses, aun cuando la ley que rija el acto no establezca tal garantía; basta que sea consagrada en la Constitución General de la República. El artículo 27, fracción XI, inciso a), de la propia Constitución, señala como atribución del Poder Ejecutivo Federal, por conducto del Departamento de Asuntos Agrarios y Colonización, la aplicación de las leyes agrarias y su ejecución. Tales atribuciones se ejercen sin necesidad legal de acudir previamente ante la autoridad judicial, porque constituyen actos

soberanos del Estado sancionados por la Constitución Federal.”⁶⁶

De la misma manera opina Burgoa, al decir que:

“En resumen, cuando se trate de actos administrativos de imperio que se deban realizar frente al gobernado y que tiendan a privarlo de alguno de los bienes jurídicos protegidos por el artículo 14 constitucional, el “juicio” a que este precepto alude, puede traducirse en un procedimiento legal que se substancie ante la misma autoridad de la que emanen los citados actos o ante su superior jerárquico como ya dijimos.”⁶⁷

Similar es el parecer de Sánchez Bringas:

“La locución ‘juicio’ que contiene el texto del ordenamiento se refiere a cualquier instancia, vía o procedimiento que la autoridad debe agotar antes de privar de algún derecho al gobernado. El mandato constitucional comprende todas las instancias que establecen las leyes como son los procedimientos penales, civiles, mercantiles, laborales y administrativos.”⁶⁸

De lo antes expuesto podemos inferir que, así como el “juicio” puede válidamente traducirse en un procedimiento administrativo, el “tribunal” a que se refiere el precepto constitucional no necesariamente debe ser un órgano materialmente jurisdiccional, pues es factible que una autoridad administrativa, que legalmente tenga facultades, sea el “tribunal” que emita el acto de privación. Y el hecho de que deba estar previamente establecido, no significa otra

⁶⁶ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 63, Tercera Parte, Página 25.

⁶⁷ BURGOA, IGNACIO, Op. Cit., Página 552.

⁶⁸ SANCHEZ BRINGAS, ENRIQUE. *Derecho Constitucional*, Editorial Porrúa, México, 1995, Primera Edición, Página 596.

cosa más que una reiteración de la garantía de igualdad, contenida en el artículo 13, relativa a que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales, comentada en el tercer inciso de este capítulo.

En el juicio o procedimiento que debe ser diligenciado, a fin de que un acto de privación resulte constitucional, el tribunal o la autoridad administrativa correspondiente debe respetar las formalidades esenciales del procedimiento, las cuales son el meollo de la garantía de audiencia y al decir de Castro, equivalen a la "formula mexicana" del "debido proceso legal."⁶⁹

Fix Zamudio describe a las formalidades esenciales del procedimiento manifestando que:

"Esta institución se ha regulado por el mencionado artículo 14 de la Constitución Federal, como un elemento fundamental del derecho de defensa o garantía de audiencia de los justiciables, que otorga a esta última un contenido concreto, en virtud de que por mandato de dicho precepto fundamental, las leyes y códigos procesales deben consagrar los principios formativos del procedimiento judicial que sean adecuados para que las partes tengan la posibilidad real de lograr una decisión justa de la controversia planteada.

Por otra parte, las citadas formalidades están vinculadas de manera inseparable con las garantías de las propias partes, es decir con los derechos de acción y de defensa, puesto que, como lo proclama el artículo 10 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre: "Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, de ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal", principios desarrollados por los artículos 14 del Pacto

⁶⁹ CASTRO, JUVENTINO V., Op. Cit., Página 231.

Internacional de los Derechos Civiles y Politicos de las Naciones Unidas, y 8° de la Convención Americana de los Derechos del Hombre, que como lo hemos expresado en varias ocasiones, forman parte de nuestro derecho interno.”⁷⁰

Dichas formalidades o principios rectores, que deben respetarse con independencia de que estén previstos o no en la ley, comprenden, fundamentalmente, el emplazamiento al juicio o procedimiento, la oportunidad para ofrecer y desahogar pruebas y presentar alegatos, así como el dictado de la resolución respectiva.⁷¹ Así lo ha decidido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como se advierte de la siguiente tesis:

“AUDIENCIA, GARANTIA DE, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS LEYES PROCESALES EN RESPETO A LA .- De acuerdo con el espíritu que anima el artículo 14 constitucional, a fin de que la ley que establece un procedimiento administrativo, satisfaga la garantía de audiencia, debe darse oportunidad a los afectados para que sean oídos en defensa, antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos, con la única condición de que se respeten las formalidades esenciales de todo procedimiento. Este debe contener “etapas procesales”, las que pueden reducirse a cuatro: una etapa primaria, en la cual se entere al afectado sobre la materia que versará el propio procedimiento, que se traduce siempre en un acto de notificación, que tiene por finalidad que conozca de la existencia del procedimiento mismo y dejarlo en aptitud de preparar su defensa; una segunda, que es la relativa a la dilación probatoria, en que pueda aportar los medios convictivos que estime pertinentes; la subsecuente es la relativa a los

⁷⁰ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Garantías Constitucionales en el Proceso*, Op. Cit., Páginas 19 y 20. El autor reitera esta definición, substancialmente, en el Diccionario Jurídico Mexicano, Voz *Formalidades Esenciales del Procedimiento*, Op. Cit., Tomo II, Página 1461.

⁷¹ BERGOA, IGNACIO, Op. Cit., Páginas 556 a 558. Y OVALLE FAVELA, JOSÉ, Op. Cit., Páginas 69 a 73.

***alegatos en que se dé oportunidad de exponer las razones y consideraciones legales correspondientes y, por último, debe dictarse resolución que decida sobre el asunto.*"⁷²**

Atingente y notable es el apunte de Ovalle, quien incluye entre las formalidades esenciales del procedimiento a la "*oportunidad razonable para que pueda (el demandado) contesiar a la demanda*",⁷³ a lo que podemos añadir la posibilidad para oponerse a la intención de la autoridad administrativa tratándose de un procedimiento administrativo, pues desde luego que el emplazamiento y la oportunidad probatoria no bastan para desplegar una defensa efectiva.

Las multicitadas formalidades esenciales, como bien lo afirma Fix Zamudio,⁷⁴ están consignadas en los artículos 159 y 160 de la Ley de Amparo, aunque estos preceptos legales también se refieren a algunas normas procedimentales que no son propiamente esenciales.

La última de las garantías específicas de seguridad jurídica integrantes de la audiencia, es la que exige a los tribunales y a las autoridades administrativas aplicar "*las leyes expedidas con anterioridad al hecho*" (parte final del segundo párrafo del artículo 14).

Es evidente que este mandato constitucional no es más que una ratificación de lo preceptuado por el primer párrafo del propio

⁷² Semanario Judicial de la Federación, Precedentes del Tribunal Pleno que no han integrado jurisprudencia, 1969-1985, Página 148.

⁷³ OVALLE FAVELA, JOSÉ, Op. Cit., Página 70.

⁷⁴ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Comentario* al artículo 14, en *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*. Op. Cit., Tomo I, Página 135.

artículo 14, que establece la garantía de la irretroactividad de la ley, que comentamos al inicio del presente inciso.

Es importante hacer mención, por la trascendencia que conlleva, de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que determina que en materia impositiva no rige la garantía de previa audiencia:

“AUDIENCIA, GARANTIA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.”⁷⁵

Esta jurisprudencia es congruente con el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, pues desde luego que la sola determinación de un impuesto no constituye aún un acto de privación.

⁷⁵ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo I, Página 93.

A manera de conclusión y aplicando lo antes expuesto al proceso administrativo federal, nos es dable afirmar que resulta obvio que el Tribunal Fiscal de la Federación, además de estar preconstituido legalmente y conocer de todos los juicios materia de su competencia que en número indeterminado se le lleguen a presentar, es decir, que es un tribunal especializado no especial, respeta las garantías arriba mencionadas, que consagra el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, simplemente ajustándose a las formalidades "*del procedimiento contencioso administrativo*" establecidas en el título VI del Código Fiscal de la Federación, porque este ordenamiento prevé el emplazamiento así como la oportunidad para contestar la demanda (artículo 212), la ocasión para ofrecer pruebas (artículos 208, fracción V, 209, fracciones VI y VII, y 230), la posibilidad de presentar alegatos (artículo 235) y el dictado de la sentencia que resuelve el juicio (artículos 236 y 237). Asimismo, debe cuidarse de aplicar siempre la ley sustantiva vigente en la época de los hechos puestos a su conocimiento.

No quisiéramos finalizar este apartado, sin referirnos a la jurisprudencia número 84/97 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la cual el máximo tribunal de nuestro país, interpretando conjuntamente los artículos 14 y 23 constitucionales, decidió que la garantía de seguridad jurídica relativa a que "*ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias*", según lo dispone el precepto citado en segundo término, no es aplicable únicamente a la

materia penal por lo que determinó que tampoco los procesos administrativos pueden tener más de tres instancias:

“SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL. PARA EFECTOS. EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE LAS ESTABLECE, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 23 CONSTITUCIONAL.- Aun cuando la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 23 constitucional no se limite a la materia penal, en atención a que, conforme al diverso 14 constitucional, tal garantía debe regir en todas las ramas jurídicas, el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción III, último párrafo, al establecer la hipótesis en que las sentencias deben declarar la nulidad para efectos en materia fiscal, no resulta violatorio de aquel precepto, en virtud de que es inexacto que el numeral ordinario permita más de tres instancias en el juicio contencioso administrativo, ya que la resolución que da efectos constituye una sentencia que determina la ilegalidad del acto impugnado y puede ser combatida a través del recurso previsto por el tercer párrafo de dicha fracción, lo que no implica que el mismo acto administrativo declarado nulo pueda ser materia de interminables juicios o procedimientos, tomando en consideración que la razón de ser del debate, la que fue objeto del proceso y constituyó la materia sobre la que versó la sentencia, una vez resuelta, constituye cosa juzgada y respecto de ella no procede ya intentar otro juicio, pues esto únicamente es posible si se plantea en contra de un acto administrativo nuevo y, por tanto, diferente.”⁷⁶

Por otra parte, nos resta mencionar que el tercer párrafo del artículo 14 de la Ley Fundamental, que estatuye la garantía de la exacta aplicación de la ley en materia penal, por razones obvias, no

⁷⁶ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo VI, Noviembre de 1997. Páginas 57 y 58.

regula el proceso administrativo. Y que el cuarto párrafo del mismo precepto, que establece la garantía de legalidad en materia jurisdiccional civil, será objeto de comentario en el siguiente inciso.

1.5. GARANTIA DE LEGALIDAD.

La simple mención del término "*garantía de legalidad*" evoca de inmediato la idea de juridicidad, es decir, de actuación estatal ajustada a la ley y, en fin, del concepto de Estado de Derecho. Y en efecto, gracias a la consagración en nuestra Ley Fundamental, por parte del Constituyente de Querétaro de 1916-1917, de las garantías de legalidad, el gobernado bien puede abrigar la certeza de que los órganos del poder público sólo pueden realizar válidamente los actos para los que legalmente estén facultados. En este sentido, además de constituir derechos públicos subjetivos de los particulares, los derechos fundamentales son garantías del derecho objetivo.

La materia jurisdiccional civil, entendida en sentido lato, es decir, como aquella diversa de la penal que, por ende, comprende además de a la estrictamente civil, a la mercantil, a la del trabajo y a la administrativa, se rige por la garantía de legalidad que consigna el cuarto párrafo del artículo 14 constitucional, el cual dispone que:

"En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho."

Aparentemente la citada prescripción constitucional sólo se refiere a la sentencia definitiva, que es la resolución jurisdiccional que decide un litigio en lo principal estableciendo el derecho en cuanto a la acción y a la excepción aducidas,⁷⁷ como el acto condicionado por la garantía de legalidad; y decimos que se trata de una apariencia porque, como bien lo advierten Burgoa⁷⁸ y Castro,⁷⁹ la norma fundamental no únicamente se aplica a los fallos de fondo, sino a todas las resoluciones pronunciadas en un proceso, llámense sentencias definitivas o interlocutorias, autos, decretos o proveídos.

Esto quiere decir que, de acuerdo con el precepto constitucional transcrito, todos los órganos materialmente jurisdiccionales, o sea, todas las autoridades que desarrollan la actividad jurisdiccional, concebida como una de las funciones del Estado, con independencia de que formalmente pertenezcan o no al Poder Judicial, como los tribunales administrativos que se ubican dentro de la esfera del Poder Ejecutivo, deben emitir todas sus resoluciones dentro de los procesos (civiles, mercantiles, laborales y administrativos) cifiéndose a la letra de la ley que resulte aplicable, en el supuesto de que haya duda sobre el significado literal del ordenamiento legal, a su interpretación jurídica y, en caso de que no

Página 324

⁷⁷ Semanario Judicial de la Federación, Apéndice I-41-1995, Tomo VI.

⁷⁸ Op. Cit., Página 579.

⁷⁹ Op. Cit., Página 243.

exista norma aplicable (laguna), fundarse en los principios generales del derecho.

En relación directa con esta garantía del gobernado, el artículo 158 de la Ley de Amparo establece, entre otras cosas, que el juicio de amparo directo es procedente contra sentencias definitivas y resoluciones que pongan fin a un juicio, cuando contravengan la letra de la ley aplicable, su interpretación jurídica o los principios generales del derecho ante la ausencia de disposición legal aplicable.

Concebir una ley conforme a su letra no significa otra cosa más que comprenderla simple y sencillamente de acuerdo con su sentido gramatical, acorde con las reglas idiomáticas. En cambio, la hermenéutica supone desarrollar una actividad intelectual en aras de desentrañar el alcance o sentido que encierra, más allá de la mera literalidad, empleando algún método jurídico de interpretación como, verbigracia, el lógico, el sistemático, el auténtico o el causal-teleológico.⁸⁰

Al respeto, de ingente trascendencia es la opinión de Recaséns, quien nos dice que el único método de interpretación es el

⁸⁰ Los métodos hermenéuticos son numerosos y muy variados, en función de los distintos enfoques de las diversas escuelas de interpretación. Así, p.e., GARCÍA MÁYNEZ nos habla de los métodos exegetico, de la libre investigación científica, de la escuela del derecho libre, etc.: *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa, México, 1996, Cuadragésimo octava Edición, Páginas 333 y siguientes. RECASÉNS SICHES menciona los métodos literal, subjetivo, subjetivo-objetivo, objetivo, histórico, analógico, el de la equidad y el de la referencia a los principios generales del derecho: *Tratado General de Filosofía del Derecho*, Editorial Porrúa, México, 1981, Séptima Edición, Páginas 629 y siguientes. Y la Suprema Corte de Justicia de la Nación refiere los métodos gramatical, histórico, lógico, sistemático y jurídico: *Semanario Judicial de la Federación*, Apéndice 1917-1995, Tomo VI, Página 314.

*"logos de lo razonable", conforme al cual "el juez en todo caso debe interpretar la ley precisamente del modo que lleve a la conclusión más justa para resolver el problema que tenga planteado ante su jurisdicción."*⁸¹

La prescripción constitucional objeto de estos comentarios prevé las *"lagunas"* de la ley, que se llegan a presentar cuando no hay norma jurídica que sirva para dirimir una controversia determinada; entonces, dice la Ley Suprema, los órganos jurisdiccionales deben fundarse, como último recurso, en los principios generales del derecho a fin de resolver un litigio. Para Recaséns *"cuando para resolver un caso concreto y singular planteado ante el juez no se puede hallar en ninguna parte del orden jurídico positivo vigente ni norma ni principio que directa o indirectamente se refiera a la situación o al conflicto sometido a jurisdicción, entonces se da lo que se llama una laguna o un vacío en el Derecho formulado. Y entonces se plantea el problema de buscar la norma o la pauta axiológica, que hasta entonces no había sido efectivamente incorporada al Derecho formulado."*⁸²

Y si los juzgadores están obligados a resolver todas las controversias que se sometan a su decisión, aun ante la ausencia de norma jurídica expresamente aplicable, se presenta el problema de esclarecer el significado de los principios generales del derecho.

⁸¹ RECASÉNS SICHES, LUIS, Op. Cit., Página 60.

⁸² Ibid., Página 325.

García Máñez nos explica que son las normas de decisión para los casos imprevistos que deben establecer los jueces *"en la misma forma en que el legislador lo habría hecho de haberlos tenido presentes."*⁸³

Para Ovalle, *"... los principios generales del derecho pueden ser definidos como aquellas normas fundamentales o esenciales que inspiran y orientan al conjunto del ordenamiento jurídico, las cuales se encuentran explícita o implícitamente dentro de éste, y tienen la función primordial de integrar el propio ordenamiento jurídico supliendo las omisiones de la ley."*⁸⁴

Según Burgoa, por principios generales del derecho *"deben entenderse las normas elaboradas por la mente investigadora mediante el análisis inductivo del sistema jurídico mexicano y de los sistemas culturales afines, con vista a establecer, en juicios lógicos en que deben traducirse tales principios, las notas uniformes que rijan a todas las instituciones integrantes de tales sistemas."*⁸⁵

Al referirse a estos principios, Ricci dice que surgen:

"...como creación de la jurisprudencia y de su 'poder normativo', con el objetivo principal de integrar el sistema de las normas escritas: materias completas y bastante delicadas deben a ellos su entera reglamentación... También ayudan a reconocer y a respetar el importante papel de los jueces como vehículo de formación de normas, porque los mismos jueces, en periodos difíciles, por este medio han

⁸³ GARCÍA MÁYNEZ, EDUARDO, Op. Cit., Página 372.

⁸⁴ OVALLE FAVELA, JOSÉ, Op. Cit., Página 81.

⁸⁵ BURGOA, IGNACIO, Op. Cit., Página 584.

logrado defender los valores fundamentales del hombre.”⁸⁶

En suma, y sin desconocer la problemática que para la ciencia jurídica encierra la definición de los principios generales del derecho, podemos decir que los tribunales deben llevar a cabo una labor de integración para colmar los vacíos de la ley, aplicando los conceptos fundamentales que se infieren del propio orden jurídico

En relación con la aplicación de los principios generales del derecho precisamente al proceso administrativo, González Pérez explica que lo importante es el antiformalismo, que significa interpretar el Derecho de la manera que resulte *“más favorable al derecho de acceso a la justicia o de in dubio prohabilitate instanciae.”*⁸⁷

Por otra parte, es pertinente poner de relieve que la garantía de legalidad aplicable en materia procesal, prevista en el cuarto párrafo del artículo 14 constitucional, se halla complementada con la consignada en el primer párrafo del artículo 16 de la propia Carta Magna, cuya teleología es asegurar la legalidad de los actos de autoridad en general y que dispone que:

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

⁸⁶ RICCI, EDOARDO F., *Garanzie Costituzionali del Processo Civile nel Diritto Francese*, en *Rivista di Diritto Processuale*, Año XXIII (serie II) Número 2, Abril-Junio de 1968, Editorial CEDAM, Padova, Páginas 242 y 243.

⁸⁷ GONZÁLEZ PÉREZ, JESUS, *Derecho Procesal Administrativo Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1997, Segunda Edición, Página 32.

De acuerdo con este precepto constitucional, intacto desde su promulgación en 1917 (salvo intrascendentes aspectos de puntuación), todo gobernado está protegido por la garantía de seguridad jurídica que contiene, que se revela en el derecho público subjetivo a exigir que todo acto de autoridad que implique una afectación (molestia) en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sea emitido por autoridad competente mediante un mandamiento escrito fundado y motivado, con lo cual se establece un principio de legalidad sobre el que descansa el Estado de Derecho.

Cruz Morales explica esta disposición constitucional de la siguiente manera:

“El artículo 16 constitucional sólo se refiere a actos de autoridad, de gobierno, de poder. Las garantías individuales consagradas en la Constitución fueron reguladas por el Constituyente de Querétaro para que el gobierno las respete. Algunos artículos constitucionales que contienen garantías parecen implicar que conceden derechos entre particulares. No es ese el sentido de la Constitución. Las garantías otorgadas a los gobernados se entienden frente a los gobernantes, de manera que únicamente las autoridades pueden conculcar garantías individuales.

Dice el artículo 16 que la molestia a particulares, la perturbación en sus derechos, el hacerlos destinatarios de actos autoritarios; sólo son válidos si las resoluciones de gobierno se dictan por autoridad competente, que estas órdenes se contengan en mandamientos escritos, y que en los mismos escritos se funden y motiven las causas que decidieron a la autoridad a producir sus actos de imperio.”⁸⁸

⁸⁸ CRUZ MORALES, CARLOS A., *Los Artículos 14 y 16 Constitucionales*, Editorial Porrúa, México, 1977, Primera Edición, Páginas 95 y 96.

El hecho de que la "persona" sea uno de los bienes tutelados, significa que la norma fundamental preserva, como dice Burgoa, "la capacidad imputable al individuo, consistente en adquirir derechos y contraer obligaciones."⁸⁹ Y además de la capacidad de goce, consideramos que también se encuentra protegida la capacidad de ejercicio que, como dice Galindo Garfias, consiste en la aptitud que tiene una persona para hacer valer sus derechos y cumplir sus obligaciones por sí misma,⁹⁰ y sobre todo, la libertad personal.

Mediante el término "familia" la disposición constitucional protege al gobernado en sus derechos civiles catalogados como "familiares". En este punto, conviene recordar la definición que del Derecho Familiar expone Galindo Garfias:

"El derecho de familia es un conjunto de normas jurídicas destinadas a regir la conducta de los miembros del grupo familiar entre sí, creando las relaciones conyugales y constituidas por un sistema de derechos y obligaciones, poderes, facultades y deberes entre consortes y parientes. Esas facultades y deberes de carácter asistencial, que nacen entre los parientes colaterales (hermanos, tíos, sobrinos, etc.,) tienen entre ascendientes y descendientes un aspecto de potestades y sujeciones establecidas para la protección de los hijos."⁹¹

Por lo que hace al domicilio como uno de los valores salvaguardados por la garantía de legalidad en comento, debemos entender que, en relación con las personas físicas, el precepto se

⁸⁹ BURGOA, IGNACIO, Op. Cit., Página 592.

⁹⁰ GALINDO GARFIAS, IGNACIO. *Derecho Civil*. Editorial Porrúa México, 1973, Primera Edición, Página 370.

⁹¹ *Ibid.*, Página 408.

refiere al domicilio real que, en los términos del artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal, en materia común, y para toda la República en materia federal, es el lugar donde residen habitualmente; y respecto de las personas morales, al lugar donde se halle establecida su administración, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 33 del propio Código Civil.

En opinión de Reyes Tayabas, "*el concepto de domicilio viene siendo equivalente al concepto de hogar o de casa habitación particular donde se vive o se convive con la familia.*"⁹² Desde luego que es acertado el parecer de este autor, aun cuando se limita al domicilio de las personas físicas.

Otro de los bienes resguardados por la garantía genérica de legalidad está integrado por los "*papeles*" del gobernado, con lo cual el Constituyente de Querétaro se refiere a todos los documentos, públicos y privados, que en un momento dado sirven para demostrar la existencia de un hecho y a los cuales aluden los artículos 129 y 133 del Código Federal de Procedimientos Civiles. En relación con los documentos probatorios compartimos la opinión de Ovalle, para quien dentro del concepto respectivo deben incluirse, además de las constancias escritas, a todos los objetos muebles cuya función consista en representar una idea o un hecho.⁹³

⁹² REYES TAYABAS, JORGE, Op. Cit., Página 294.

⁹³ OVALLE FAVELA, JOSÉ, en *Diccionario Jurídico Mexicano. Voz Documento Probatorio*, Op. Cit., Tomo II, Página 1201.

Señalando a la posesión como uno más de los bienes también tutelados jurídicamente, el párrafo inicial del artículo 16 de nuestra Carta Magna hace referencia al poder de hecho que sobre bienes muebles e inmuebles ejerce una persona conduciéndose como titular de un derecho real (artículos 790 y 793 del Código Civil); sin importar que se trate de la posesión originaria o derivada pues, dado que el precepto no hace distinción alguna, debe entenderse que ambas están protegidas. Conviene tener presente la definición que de la posesión nos ofrecen Planiol y Ripert:

“La posesión es un estado de hecho. Consiste en detentar una cosa de una manera exclusiva y en efectuar sobre ella los mismos actos materiales de uso y de goce como si uno fuera su propietario.”⁹⁴

Hablando en general de los valores o bienes jurídicos preservados por la garantía de legalidad antes mencionados, Castro nos explica que, en realidad, todos giran en torno a la persona humana.

“Llama la atención la distinta enumeración de los valores protegidos por el artículo 16, en relación a los mencionados por el artículo 14. En nuestro concepto aquél es de carácter más individualista, ya que si bien se refiere a la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, en el fondo el punto de partida es la persona humana, y el resto de los señalamientos deben considerarse como meras extensiones de ella partiéndose evidentemente de un principio según el cual a la persona no se le debe definir en relación a su corporeidad física, sino a una serie de situaciones materiales o espirituales que le son tan necesarias al

⁹⁴ PLANIOL, MARCEL y RIPERT, GEORGES, *Derecho Civil*, Traducción de Leonel Pereznielo Castro, Editorial Pedagógica Iberoamericana, México, 1996, Primera Edición, Página 386.

individuo como su integridad física, para realizarse socialmente.”.⁹⁵

Por otra parte, una vez expuesta, así sea someramente, la significación de los valores protegidos por la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16, primer párrafo, constitucional, nos resta aludir a los requisitos que esta prescripción fundamental ordena que debe colmar todo acto autoritario de molestia para ser constitucionalmente válido: 1) Que conste por escrito. 2) Que sea emitido por autoridad competente. Y 3) Que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Es sumamente sencillo para las autoridades acatar la primera de las citadas condiciones, pues basta con que eviten emitir en forma verbal actos que impliquen, de alguna manera, una perturbación en la esfera jurídica de un gobernado. Es decir, será suficiente con que el acto de imperio conste en un documento.

En relación con el requisito del mandamiento escrito, Burgoa y Ovalle opinan que no se cumple cuando el documento respectivo carece de firma autógrafa,⁹⁶ apoyándose al respecto en un criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.⁹⁷

⁹⁵ CASTRO, JUVENTINO V., Op. Cit., Página 236

⁹⁶ BURGOA, IGNACIO, Op. Cit., Página 612. Y OVALLE FAVELA, JOSÉ, Op. Cit., Página 184.

⁹⁷ Visibles en el Informe de 1982, Segunda Parte, Página 106; y en el Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, Páginas 638 y 639, debiéndose aclarar que se trata de la misma tesis pero publicada en dos distintas compilaciones.

No estamos de acuerdo con la interpretación que dan estos autores a la tesis de la Segunda Sala, pues de su texto se desprende que lo que el alto tribunal ha resuelto es que, la ausencia de firma autógrafa en el documento que contenga un acto de autoridad, no implica que éste no conste en mandamiento escrito, sino que el acto no se encuentra debidamente fundado y motivado. El solo rubro de la tesis que citan los mencionados tratadistas así lo indica como lo podemos observar: **"FIRMA FACSIMILAR. EL MANDAMIENTO DE AUTORIDAD EN QUE SE ESTAMPA CARECE DE LA DEBIDA FUNDAMENTACION Y MOTIVACION."**

Pero para satisfacer la garantía de legalidad no basta con que el acto de molestia conste en un mandamiento escrito, es indispensable, además, que provenga de una *"autoridad competente"* y que se encuentre fundado y motivado.

En este orden de ideas, la competencia a que alude el artículo 16, primer párrafo, constitucional, se refiere al cúmulo de facultades que la Constitución o una ley secundaria confieren a un órgano estatal, con independencia (y esto es muy importante) de la legitimidad de la persona física que en un momento dado sea su titular, pues, como lo ha resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la competencia de origen, que implica examinar la legitimidad del nombramiento o elección de las personas físicas titulares de los

órganos de autoridad, no se encuentra comprendida en dicho precepto primario.⁹⁸

La diferencia entre legitimidad y competencia ya era apuntada por Vallarta desde el siglo pasado, refiriéndose al artículo 16 de la Constitución de 1857:

“El nombramiento, la elección hecha en términos legales en persona que posea los requisitos necesarios, constituye la legitimidad de una autoridad; a la vez que su competencia no es más que la suma de facultades que la ley le da para ejercer ciertas atribuciones. La legitimidad se refiere a la persona, al individuo nombrado para tal cargo público; y la competencia se relaciona sólo con la entidad moral que se llama autoridad, y, abstracción hecha de las cualidades personales del individuo, no mira sino a las atribuciones que esa entidad moral puede ejercer.

Siendo esto así, bien se comprende que hay autoridades legítimas que son incompetentes, como, por ejemplo, un gobernador bien electo, que aunque legítimo, es incompetente para pronunciar una sentencia en un juicio civil; y también, por el extremo contrario, que hay autoridades ilegítimas que son competentes, como lo sería el juez que no tuviera la edad o el título que hoy requiere la ley, y que sin embargo, podría pronunciar esa sentencia. Tal juez, mientras por el superior que corresponda no sea removido, tiene la suma de facultades que la ley da a la autoridad que representa, y sus actos, a pesar del vicio de ilegitimidad de su nombramiento, son perfectamente válidos en ciertos casos.”⁹⁹

Finalmente, en el mandamiento escrito la autoridad debe fundar y motivar la causa legal del procedimiento. Burgoa explica que

⁹⁸ Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 1917-1995, Tomo VI, Páginas 195 y 196.

⁹⁹ VALLARTA, IGNACIO L., *Cuestiones Constitucionales (Votos)*, Editorial Porrúa, México, 1980, Segunda Edición, Tomo I, Página 130.

la fundamentación *"consiste en que los actos que originen la molestia de que habla el artículo 16 constitucional, debe basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que lo autorice."*¹⁰⁰

Es claro que fundamentar significa invocar o citar con toda precisión los preceptos legales que permiten a la autoridad llevar a cabo el acto autoritario de molestia en perjuicio de alguno o algunos particulares, sin que baste la cita genérica de un código o una ley, con lo que se evita la arbitrariedad y la subjetividad, haciendo surgir el principio conforme al cual las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.¹⁰¹

Mientras que la motivación implica el señalamiento de las circunstancias que originan el acto de molestia, comprendiendo los argumentos que explican que el caso concreto sometido al conocimiento de la autoridad, encuadra en la hipótesis normativa; es decir, se refiere a la *"expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que se basa se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar."*¹⁰²

¹⁰⁰ Op. Cit., Página 602.

¹⁰¹ Acogido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, según jurisprudencia visible en el Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, Página 65.

¹⁰² OVALLE FAVELA, JOSÉ, Op. Cit., Página 191.

Pero, como bien lo dice Ovalle, la interpretación más clara y precisa de los requisitos de fundamentación y motivación, es la que ha realizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como se advierte de la siguiente jurisprudencia:

"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas."¹⁰³

Debemos poner de manifiesto que las autoridades legislativas, a fin de cumplir con las mencionadas exigencias del artículo 16, no están obligadas a fundar y motivar, en los términos antes expuestos, cada ordenamiento legal que expidan, siendo suficiente que su actuación esté de acuerdo con sus atribuciones constitucionales, según lo ha resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.- Por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando aquél actúa dentro de los límites de las atribuciones que la

¹⁰³ Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 1917-1995, Tomo VI, Página 175.

Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica.”¹⁰⁴

A manera de recapitulación y aplicando lo antes expuesto al proceso tributario federal, podemos manifestar que el Tribunal Fiscal de la Federación, en acatamiento a la garantía de legalidad prevista en los artículos 14, cuarto párrafo, y 16, párrafo inicial, debe pronunciar todas sus resoluciones (con independencia de su naturaleza y función procesal) por escrito y ajustándose a la letra de la ley o, de ser necesario, a su interpretación jurídica, o, en su caso, de acuerdo con los principios generales del derecho; además, sólo debe intervenir en los casos para los que de manera expresa es legalmente competente (que son los previstos en el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación), y cuidar de que sus proveídos y fallos estén debidamente fundados y motivados.

Estas exigencias están corroboradas por los artículos 237 del Código Fiscal de la Federación, que ordena que el Tribunal Fiscal de la Federación debe fundar en derecho sus sentencias y examinar todos los puntos controvertidos, y 219 y 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria de acuerdo con el artículo 197 del código tributario, que disponen que en las resoluciones

¹⁰⁴ Ibid., Tomo I, Páginas 149 y 150.

judiciales, aparte de otros requisitos, se deben expresar sus fundamentos legales así como las consideraciones jurídicas aplicables.

1.6. ARTÍCULOS 104, FRACCIÓN I-B, Y 73, FRACCIÓN XXIX-H.

Estos preceptos de nuestra Ley Fundamental se encargan de dar sustento constitucional al contencioso administrativo federal y, más concretamente, al Tribunal Fiscal de la Federación.

De acuerdo con el texto original del artículo 104, fracción I, las sentencias de segunda instancia pronunciadas en los juicios ordinarios por los tribunales federales, podían suplicarse ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. El recurso de súplica constituía una tercera instancia de los juicios federales, incluyendo los administrativos.

Descuella la llamada súplica fiscal, que las autoridades hacendarias podían interponer contra las resoluciones judiciales. En relación con dicho recurso, Nava Negrete comenta que:

“Poco después de iniciada la vigencia de la Constitución de 1917 -1º de mayo- las vías procesales aptas para encauzar la resolución de las controversias administrativas eran: el juicio de amparo y el proceso de legalidad que terminaba en su tercera instancia con la promoción del recurso de súplica.”¹⁰⁵

Con la finalidad de que los juicios federales, sobre todo los mercantiles, se resolvieron con mayor prontitud, por reforma

¹⁰⁵ NAVA NEGRETE, ALFONSO, *Derecho Procesal Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1959, Primera Edición, Página 293.

publicada en el Diario Oficial de la Federación del 18 de enero de 1934, fue suprimido el recurso de súplica, lo que sólo afectó a las autoridades, puesto que los particulares contaban (como ahora cuentan) con el juicio de amparo. Esta situación fue mayormente resentida por las autoridades hacendarias después de la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, a través de la Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto de 1936, quienes se sintieron en desventaja frente a los gobernados por carecer de la posibilidad de impugnar los fallos del nuevo tribunal administrativo.

La mencionada Ley de Justicia Fiscal careció de base constitucional, pues como dice Nava Negrete:

“Un tribunal administrativo a semejanza del francés, jurídicamente, no era factible en nuestro Derecho. Ni la Constitución lo autorizaba o permitía ni la Legislación tradicionalmente judicialista –con la huella débil que dejó el consejo de Estado Lares–, lo respaldaba. El tribunal fiscal de la federación era anticonstitucional.”¹⁰⁶

Similar es la opinión de Armienta Calderón:

“La tradición secular de un contencioso administrativo en la esfera del Poder Judicial (sólo interrumpida por la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo de 25 de mayo de 1853), y la falta de un precepto constitucional que previera su existencia, impuso la necesidad de justificar ampliamente la creación, en el marco del Poder Ejecutivo, de un tribunal de lo contencioso tributario cuyo arquetipo se localiza en el denominado Sistema Continental Europeo.”¹⁰⁷

¹⁰⁶ Ibid., Página 311.

¹⁰⁷ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Editorial Textos Universitarios, México, 1977, Primera Edición, Página 121.

En la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, que fue expedida por el Presidente de la República en uso de las facultades extraordinarias concedidas por el Congreso de la Unión (decreto de 30 de diciembre de 1935) "*para la organización de los servicios públicos hacendarios*", no se mencionó fundamento alguno de carácter constitucional que diera soporte a la creación del tribunal. Al respecto solo se manifestó que:

"En cuanto al problema de la validez constitucional de la ley que cree 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."¹⁰⁸

Como se ve, solamente se dijo que la ley era constitucionalmente válida, pero sin fundar el aserto en precepto alguno. Y el hecho de que el amparo resultara procedente contra los fallos del tribunal, no significa que hubiera posibilidad constitucional para crearlo.

Carpizo comenta la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal expresando que:

"Sin embargo, a pesar de tal exposición, en sus orígenes, en su nacimiento, el Tribunal Fiscal de la Federación pecó de anticonstitucional porque los

¹⁰⁸ Diario Oficial del 31 de Agosto de 1936.

tribunales administrativos son una excepción y deben ser creados y establecidos expresamente por la propia ley fundamental y ésta en 1936 era omisa al respecto. Es decir, no existía base constitucional para tal creación.

En la mencionada exposición de motivos se agregó que no existía nada que se opusiera a la creación de tribunales administrativos independientes de la Administración Pública y que las resoluciones del tribunal administrativo estarían sujetas al examen y revisión del poder judicial, pero esta revisión no curaba de ninguna manera la inconstitucionalidad con que nacía dicho Tribunal; y desde luego que la doctrina ha manifestado esa anomalía, ese vicio de inconstitucionalidad.”¹⁰⁹

Por otra parte, con el fin de suprimir la situación “injusta” que las autoridades fiscales decían que prevalecía, al estar imposibilitadas para impugnar las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación con motivo de la desaparición del recurso de súplica, el Ejecutivo de la Unión presentó a la Cámara de Diputados una iniciativa para reformar la fracción I del artículo 104 constitucional y, con ello, otorgar facultades al Congreso para emitir leyes que establecieran recursos ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para refutar las sentencias de segunda instancia de los tribunales del Poder Judicial Federal así como de los Tribunales Administrativos. Es evidente que la intención era materializar el fundamento constitucional para que el congreso creara un recurso que las autoridades pudieran interponer contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación.

¹⁰⁹ CARPIZO, JORGE, *Bases Constitucionales de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo*, en *Estudios Constitucionales*, Editorial Porrúa, México, 1998, Tercera Edición, Página 185.

En la exposición de motivos de su iniciativa, el Ejecutivo de la Unión dijo que:

“... es injusta y antijurídica la situación que ahora existe y que permite a los intereses privados, a través del juicio de amparo, llegar a la Suprema Corte y no en cambio a los intereses públicos...”¹¹⁰

En la Cámara de Diputados, la Primera Comisión de Puntos Constitucionales elaboró dictamen en favor de la iniciativa, aduciendo que aliviaría la deficiencia consistente en que, como las autoridades estaban imposibilitadas para promover amparo, los intereses públicos no podían acudir a la Suprema Corte de Justicia de la Nación en busca de protección.¹¹¹

Del Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del 24 de diciembre de 1945, se advierte que el dictamen fue aprobado, sin discusión, por unanimidad de 82 votos en sesión de la misma fecha, ordenándose turnar al Senado el proyecto.

En la Cámara de Senadores, la Segunda Comisión de Puntos Constitucionales presentó dictamen aprobando también la iniciativa presidencial, aduciendo, substancialmente, que:

“Como la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que sólo una reforma constitucional puede concederle jurisdicción para que el estado tenga el recurso de llegar a ella; y como seguramente se estará de acuerdo en que la situación del estado es injusta y antijurídica, pues mientras se permita a los intereses privados, a través del juicio de amparo, acudir a la Suprema Corte, se niega a los intereses públicos este derecho, es indispensable la reforma de

¹¹⁰ CÁMARA DE DIPUTADOS, Op. Cit., Tomo X, Página 410.

¹¹¹ Ibid., Página 412.

que se trata, a efecto de que la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia esté fijada en principios uniformes, lo mismo dentro del amparo que fuera de él, para que cese la actual injustificada situación en que, a través del amparo, el negocio más insignificante puede llegar a la Suprema Corte de Justicia, mientras esté negado el acceso al tribunal supremo a negocios importantísimos en que los intereses públicos están de por medio.”¹¹²

Este dictamen fue aprobado sin discusión, por unanimidad de votos, el 28 de diciembre de 1945.

Finalmente, y una vez computados los votos de las legislaturas de los Estados, la reforma fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1946, fecha a partir de la cual el precepto disponía:

“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 ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos.”

Con independencia de que, como dice Fix Zamudio, la reforma de 1946 restableció la antigua súplica,¹¹³ su trascendencia, para el tema que venimos abordando, radica en que, al hablar de “tribunales administrativos creados por ley federal”, constitucionalizó al Tribunal Fiscal de la Federación como bien lo dice Briseño Sierra:

“La existencia de tribunales administrativos, vino, así, a recibir autorización constitucional; pero antes de la reforma o adición, ya existían estos cuerpos, como puede confirmarse, con sólo recordar

¹¹² Ibid., Página 413.

¹¹³ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Introducción a la justicia administrativa en el ordenamiento mexicano*, Editorial El Colegio Nacional, México, 1983, Primera Edición, Página 121.

las Juntas de Conciliación y Arbitraje o el mismo Tribunal Fiscal de la Federación.”¹¹⁴

A partir de entonces ya no se discute la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación. Armienta Calderón lo expresa así:

“Cualquier duda sobre la constitucionalidad de este Tribunal desapareció en el año de 1946 (Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1946), al reformarse la fracción I del artículo 104 constitucional. En esta reforma se reconoce la existencia de tribunales administrativos, por cuanto se facultó a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para conocer, a través de los recursos ordinarios que establecieran las leyes, de las sentencias dictadas por los Tribunales Administrativos creados por Ley Federal, siempre que dichos tribunales estuviesen dotados de plena autonomía para dictar sus fallos.”¹¹⁵

No obstante, para mayor claridad, por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 25 de octubre de 1967, se volvió a reformar la fracción I del artículo 104 constitucional, para disponer, en su párrafo segundo:

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

Con esta reforma, la facultad del Congreso de la Unión para crear tribunales de lo contencioso administrativo ya no tiene que

¹¹⁴ BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, *Derecho Procesal Fiscal*, Editorial Antigua Librería Robredo, México, 1964, Primera Edición, Página 225.

¹¹⁵ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, Op. Cit., Páginas 122 y 123.

deducirse del texto de la disposición constitucional, puesto que ahora es expresa.

Por otra parte, el año de 1987, según publicación del 10 de agosto, el órgano revisor de la Constitución instituyó, simultáneamente, la fracción 1-B del artículo 104, en sustitución de los párrafos segundo a cuarto del propio artículo, así como la fracción XXIX-H del artículo 73, de la Carta Magna, que, respectivamente, disponen:

“Artículo 104. Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer.

1-B. De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los tribunales colegiados de circuito, se sujetarán a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los tribunales colegiados de circuito no procederá juicio o recurso alguno.”.

“Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

XXIX-H. Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal o del Distrito Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones, y.”.

Como se ve, a partir de 1987 el artículo 104, fracción I, ya no es la base constitucional sobre la que descansa la existencia del Tribunal Fiscal de la Federación, pues desde esa fecha el mencionado

precepto regula únicamente el recurso de revisión, que procede contra las sentencias de los tribunales federales de lo contencioso administrativo a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 de la propia Constitución.

Pero desde el susodicho año de 1987, el sustento constitucional del Tribunal Fiscal de la Federación lo encontramos en el precepto últimamente citado que, congruentemente, ubica a la facultad del congreso para crear tribunales administrativos, en el artículo (el 73) que enumera precisamente sus atribuciones.

Debemos mencionar que, de acuerdo con la publicación que aparece en el Diario Oficial de la Federación del 25 de octubre de 1993, la fracción XXIX-H del artículo 73 fue reformada para eliminar de su texto lo relativo al Distrito Federal;¹¹⁶ y, por último, que por decreto publicado el 28 de junio de 1999, se suprimió la letra "y" que aparecía al final.

1.7. ARTÍCULOS 116, FRACCIÓN V, Y 122, APARTADO C, BASE QUINTA.

El artículo 116 de nuestra Ley Suprema señala las normas esenciales a que debe sujetarse la organización política de las entidades federativas; y en su fracción V faculta a los Estados para instituir tribunales de lo contencioso administrativo, que diriman las controversias que surjan entre los particulares y la administración pública de cada entidad, en los siguientes términos:

¹¹⁶ CÁMARA DE DIPUTADOS, Op. Cit., Tomo VIII, Página 650.

"Artículo 116. El poder público de los Estados se dividirá, para su ejercicio, en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y no podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un solo individuo.

Los Poderes de los Estados se organizarán conforme a la Constitución de cada uno de ellos, con sujeción a las siguientes normas:

V.- Las Constituciones y leyes de los Estados podrán instituir tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Estatal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones."

Esta disposición, que originalmente constituía la fracción IV del precepto, fue creada por decreto publicado el 17 de marzo de 1987;¹¹⁷ y desde el 23 de agosto de 1996 integra la fracción V como se ha transcrito.

Con base en dicha norma fundamental, según nos narra Treviño Garza, 16 Estados de la República cuentan ya con tribunal de lo contencioso administrativo: Sinaloa, Sonora, Hidalgo, Jalisco, Querétaro, Guanajuato, México, Chiapas, Guerrero, Yucatán, Baja California, Veracruz, Morelos, Nuevo León, San Luis Potosí y Tabasco.¹¹⁸

Compartimos la idea de la Primera Convención Nacional Fiscal Académica (octubre de 1997), en el sentido de que se deben

¹¹⁷ Ibid., Tomo XI, Páginas 446 y 447.

¹¹⁸ TREVIÑO GARZA, ADOLFO J., *Tratado de Derecho Contencioso Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1997, Primera Edición, Página 21.

crear tribunales administrativos autónomos en los Estados que todavía no lo tienen.¹¹⁹

Por otro lado y en relación con el Distrito Federal, el artículo 122, apartado C base quinta, reformado según publicación del 22 de agosto de 1996, dispone:

“Art. 122...

C. El Estatuto de Gobierno del Distrito Federal se sujetará a las siguientes bases:

BASE QUINTA.- Existirá un Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que tendrá plena autonomía para dirimir las controversias entre los particulares y las autoridades de la Administración Pública local del Distrito Federal.

Se determinarán las normas para su integración y atribuciones, mismas que serán desarrolladas por su ley orgánica.”.

Esta prescripción, en esencia, estaba prevista desde 1993 (Diario Oficial del 25 de octubre) en la entonces fracción IV inciso e), del propio artículo 122, aunque, como ya vimos, desde 1967 el artículo 104, además de referirse a la institución de un tribunal federal, previó la creación de un tribunal para el Distrito Federal, por lo que en 1971 se instauró el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.¹²⁰

¹¹⁹ Las conclusiones de la asamblea plenaria de la convención pueden consultarse en el Número 5, Año II, de la Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Páginas 149 a 161.

¹²⁰ La Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, expedida por el Congreso de la Unión y publicada el 17 de marzo de 1971, fue abrogada por la emitida por la Asamblea de Representantes del Distrito Federal y publicada el 19 de diciembre de 1995.

CONCLUSIONES

Primera.- El Derecho Constitucional Procesal, que comprende las normas jurídicas fundamentales reguladoras del proceso, es aplicable, en cuanto prevé las garantías de acción procesal, de igualdad, de audiencia y de legalidad, al proceso administrativo federal.

Segunda.- No debe confundirse al Derecho Constitucional Procesal con el Derecho Procesal Constitucional, que se refiere a las normas fundamentales que prevén los sistemas procesales para la protección de la propia Constitución como, por ejemplo, las controversias constitucionales y el juicio de amparo.

Tercera.- El sistema de lo contencioso administrativo no representa una forma de autodefensa, como erróneamente lo afirma Alcalá Zamora; por el contrario, respeta cabalmente la garantía de acción procesal prevista en el artículo 17 constitucional.

Cuarta.- El derecho de petición, consagrado en el artículo 8° de nuestra Carta Magna, es inaplicable en materia jurisdiccional y, por ende, en el proceso administrativo, que se rigen por el artículo 17 de la propia Constitución y, secundariamente, por las leyes adjetivas.

Quinta.- La estructura legal del proceso administrativo federal acata, en términos generales, las garantías de igualdad procesal y de audiencia.

Sexta.- La garantía de legalidad en materia procesal, establecida en el artículo 14, cuarto párrafo, constitucional, se halla complementada con la consignada en el primer párrafo del artículo 16 de la propia Ley Fundamental; y ambas deben ser observadas por el Tribunal Federal Administrativo.

Séptima.- Si bien el Tribunal Fiscal de la Federación nació inconstitucional, desde la reforma del 30 de diciembre de 1946 tiene sustento en la Carta Magna, inicialmente en el artículo 104, fracción I, y, a partir de la reforma del 10 de agosto de 1987, en el artículo 73, fracción XXIX-H, que de manera expresa prevé la facultad del Congreso de la Unión para instituir tribunales de lo contencioso administrativo para dirimir controversias entre los particulares y la Administración Pública Federal.

EL CONTROL JURÍDICO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

2.1. INTRODUCCIÓN.

Expuestos los lineamientos constitucionales que rigen al Tribunal de lo Contencioso Administrativo Federal, todavía denominado por su ley orgánica como Tribunal Fiscal de la Federación, en el presente capítulo nos referiremos a la necesidad de ejercer un control jurídico sobre la administración pública, a las diferentes maneras de llevarlo a cabo, así como al significado de lo contencioso administrativo y sus distintas clases.

El hecho de aludir a un control jurídico de la administración pública nos recuerda, necesariamente, al Estado de

Derecho, en el cual resulta imprescindible que el poder público se subordine a las normas jurídicas, tanto fundamentales como secundarias, es decir, que todo acto de autoridad acate siempre el orden jurídico en aras de hacer efectivo el principio de legalidad, al cual hicimos referencia en el primer capítulo. Este principio, como dice Duverger, "es un elemento fundamental de la democracia liberal. Los antiguos autores decían que ésta constituye así un 'Estado de derecho', es decir, un Estado que se sujeta a las reglas de derecho establecidas, en oposición al arbitrario que reina en los regímenes autoritarios."¹²¹

Refiriéndose también a la democracia, Burgoa nos explica que:

"En un sistema democrático, todos los órganos del Estado deben actuar conforme al derecho fundamental –Constitución- o secundario –legislación ordinaria-, es decir, dentro de la órbita competencial que les asigna y según sus disposiciones. Ningún acto del poder público es válido si no se ajusta a las prescripciones jurídicas que lo prevén y rigen. La actuación de los órganos estatales fuera del derecho o contra el derecho es inválida en la democracia e incompatible con ella. Por esta razón, como dice Mirkine-Guetzévich, el sistema democrático es necesariamente un sistema jurídico."¹²²

En este sentido, para Carl Schmitt:

¹²¹ DUVERGER, MAURICE, *Instituciones Políticas y Derecho Constitucional*, Traducción de Eliseo Aja, Miguel A. Aparicio, Xavier Arbós, Marcos Carrillo, Manuel Gerpe, Isidre Molas, Ma. Dolors Oller, Jordi Solé Tura y Josep Ma. Vallés, Editorial Ariel, Barcelona, 1980, Sexta Edición, Página 158.

¹²² BURGOA, IGNACIO, *Derecho Constitucional Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1997, Undécima Edición, Página 577.

"Sólo valdrá como Estado de Derecho aquel en que no puedan intentarse injerencias en la esfera de libertad individual, sino a base de una ley; por lo tanto, sólo aquel Estado cuya Administración esté dominada, según la expresión de O. MAYER, por la "reserva" y "preeminencia" de la ley. La dirección polémica de esta especialización del concepto apunta contra la Administración; políticamente hablando, contra los medios de fuerza del Gobierno monárquico: ejército y burocracia. Sólo un Estado en el que toda la actividad administrativa, sobre todo la policía, se encuentra colocada a reserva y bajo la preeminencia de la ley, y sólo a base de ésta sean admisibles las injerencias en la esfera de libertad del individuo, se llama, pues, Estado de Derecho."¹²³

Ahora bien, el cada vez mayor número de órganos de la administración activa, con el incremento implícito de funcionarios de todas las jerarquías, que, además de estar sujetos, obviamente, a la inmanente falibilidad humana, la mayoría de las veces se preocupan más por imprimir la mayor eficacia posible a sus actos que por su legalidad, ha provocado que, por múltiples razones de diversa índole que no viene al caso mencionar, los actos administrativos no siempre se pronuncien con arreglo al sistema normativo aplicable, incurriendo las autoridades, con frecuencia, en abuso de poder.

Por lo tanto, se ha tomado indispensable la existencia de controles de legalidad de los actos de la administración pública, con la finalidad de restablecer el orden jurídico cuando es quebrantado por un órgano del Poder Ejecutivo. Resulta conveniente, incluso, vigilar el

¹²³ SCHMITT, CARL, *Teoría de la Constitución*, Traducción de Francisco Ayala, Editora Nacional, México, 1981, Primera Edición, Páginas 151 y 152.

ejercicio de las facultades discrecionales porque suele confundirse la discrecionalidad con la arbitrariedad.

Martínez Lara justifica así el control jurídico de los actos de los agentes públicos:

"En virtud de que la administración pública es manejada por personas físicas que en ocasiones, de manera voluntaria o involuntaria, pueden incurrir en error –puesto que errare humanum est- se pueden dar así perjuicios en los derechos, bienes o intereses legítimos de los particulares, lesiones que necesariamente deben ser reparadas. Con el fin de restablecer el orden jurídico violado o quebrantado por un acto irregular de la administración, la doctrina y la legislación han reconocido diversos medios de defensa en favor de los administrados."¹²⁴

Y efectivamente, la existencia de un sistema de control de legalidad de la administración pública es vital, dado que los derechos de los gobernados constituyen un elemento intrínseco del Estado de Derecho, pues como bien lo dice Fiorini:

"Las conquistas substanciales del Estado: la legalidad administrativa y los principios del orden jurídico en la administración, serían vanas teorías si no estableciesen las instituciones normativas para defenderlas. El funcionario del estado moderno, que ya no es el súbdito obediente del jefe o príncipe, aplica normas jurídicas y el particular afectado en sus derechos o intereses, en lugar de pedir la gracia de otrora, ejerce recursos de garantía, para que las normas se cumplan."¹²⁵

¹²⁴ MARTÍNEZ LARA, RAMÓN, *El sistema contencioso administrativo en México*, Editorial Trillas, México, 1990, Primera Edición, Página 18.

¹²⁵ FIORINI, BARTOLOMÉ A., *Teoría de la Justicia Administrativa*, Editorial Alfa, Buenos Aires, 1944, Primera Edición, Página 158.

El control jurídico es necesario, en suma, para mantener el Estado de Derecho a fin de garantizar la convivencia pacífica del grupo humano.

Y en este orden de ideas, controlar legalmente a la administración pública significa, como dice Briseño, aplicar una medida posterior a la actuación ejecutiva para adecuar un acto administrativo a la legalidad.¹²⁶

Para realizar esta tarea controladora existen diversos sistemas. Fraga nos habla de medios "*indirectos*" y "*directos*" para obtener la reparación, en caso de violación del derecho a la legalidad de que gozan los administrados.¹²⁷

Los medios indirectos, explica Fraga, se desarrollan en el propio seno de la administración pública a través del control que las autoridades superiores ejercen sobre sus inferiores jerárquicos; y sólo de manera colateral representan una garantía para el administrado. Mientras que los directos se componen de los recursos administrativos y las acciones jurisdiccionales; y son directos porque si tienen como finalidad inmediata satisfacer el interés personal del gobernado.

Hablando de lo que denomina "*vías de la fiscalización administrativa*", Merkl nos explica que hay dos grandes medios de control de la administración pública: los inmanentes a la administración

¹²⁶ BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, *Derecho Procesal Fiscal*, Editorial Antigua Librería Robredo, México, 1964, Primera Edición, Página 39

¹²⁷ FRAGA, GABINO, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1982, Vigésimasegunda Edición, Página 435.

y los que tienen lugar fuera de ella. Los primeros están representados por los recursos administrativos o vías gubernativas y presuponen, afirma, "*una fiscalización de la fiscalización*". Mientras que clasifica a los medios ajenos a la administración en tres especies: fiscalización política, financiera y judicial (subdividida, a su vez, en subjetiva y objetiva). La de carácter político es competencia del órgano parlamentario; la financiera examina la juridicidad de la cuenta pública; la judicial subjetiva conoce de la responsabilidad de las autoridades; y la judicial objetiva, a la que considera el medio más propio de fiscalización, se encarga de analizar los actos administrativos y se le conoce como justicia administrativa.¹²⁸

En función del tipo de órgano de control, Escola clasifica a los sistemas en: parlamentario, administrativo y jurisdiccional. El parlamentario, aclara el autor, tiende más bien a elevar una crítica política y moral; el administrativo se ejerce mediante los recursos administrativos; y el jurisdiccional, a través del sometimiento a un juicio ante tribunales a la administración activa.¹²⁹

Esto quiere decir, siguiendo a Escola, que los auténticos sistemas de control de legalidad son el administrativo y el jurisdiccional. El examen del primero nos remite a los recursos administrativos.

Al decir de Armienta Hernández:

¹²⁸ MERKL, ADOLFO, *Teoría General del Derecho Administrativo*, Editora Nacional, México, 1980, Primera Edición, Páginas 462 y siguientes.

¹²⁹ ESCOLA, HÉCTOR JORGE, *Compendio de Derecho Administrativo*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984, Primera Edición, Volumen II, Páginas 1163 y 1164.

“...el recurso administrativo tiene como finalidad fundamental, corregir los actos de la autoridad administrativa que el particular considera contrarios a derecho; consecuentemente, la impugnación se dirige a obtener una ulterior revisión, con el objeto de que el mismo órgano emisor u otro de superior jerarquía los anule o los reforme, si se encuentra comprobada la ilegalidad o la inoportunidad de los mismos.”¹³⁰

Se infiere de la definición, que la teleología del recurso administrativo consiste, desde luego, en mantener el principio de legalidad de los actos de la administración pública a través de un autocontrol. *“En los recursos administrativos el poder público no actúa como parte ni participa en un procedimiento jurisdiccional. Se concreta a confirmar o revisar o modificar su propio acto, o el de una dependencia inferior, para determinar si se ha ajustado a la ley, y si es, en su caso, de cubrirse una indemnización por los actos perjudiciales.”¹³¹*

Los recursos administrativos constituyen, según consideración de Escola:

“...una actividad de control administrativo correctivo, de tipo jurisdiccional, que se promueve a instancia de parte interesada contra un acto administrativo, con el objeto de mantener la juridicidad de la actividad de la administración, concurriendo, al mismo tiempo, a garantizar los derechos e intereses de los administrados.”¹³²

¹³⁰ ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, Editorial Porrúa, México, 1996, Tercera Edición, Página 57.

¹³¹ SERRA ROJAS, ANDRÉS, *Derecho Administrativo Segundo Curso*, Editorial Porrúa, México, 1995, Decimasesta Edición, Página 724.

¹³² ESCOLA, HÉCTOR JORGE, Op. Cit., Páginas 1202 y 1203.

Para Antonio Carrillo Flores, el recurso administrativo supone la existencia de una decisión de la administración pública y de una impugnación ante autoridad administrativa por parte del interesado directo, que dé como resultado una nueva decisión administrativa.¹³³

Por su parte, González Pérez nos ofrece una definición concisa pero que nos parece extraordinaria; para este autor, el recurso administrativo se define "*como la impugnación de un acto administrativo ante un órgano de ese carácter.*"¹³⁴

Bien podemos considerar al recurso administrativo como un autocontrol de legalidad que ejerce la administración pública, pues implica que las autoridades ejecutivas revisen sus propios actos y, en su caso, los priven de efectos preservando, simultáneamente, los derechos de los particulares en cuyo favor está establecido, aun cuando no estamos de acuerdo en que el recurso administrativo tenga un carácter jurisdiccional, como dice Escola, puesto que no se promueve dentro de un juicio sino más bien en un procedimiento administrativo.

Pero la experiencia ha demostrado que no bastan los recursos administrativos para ejercer un eficaz control de legalidad, dado que los órganos del Poder Ejecutivo son proclives a confirmar en sus términos los actos administrativos e, incluso, a enmendar los vicios

¹³³ CARRILLO FLORES, ANTONIO. *La Defensa Jurídica de los Particulares frente a la Administración en México*, Editorial Porrúa, México, 1939. Primera Edición, Páginas 111 y 112.

¹³⁴ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. *Los Recursos Administrativos*, Editorial Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1969, Segunda Edición, Página 34.

del acto impugnado mediante esa vía. Se ha llegado a considerar que el recurso administrativo "no es el instrumento jurídico idóneo para lograr una pronta y eficaz justicia administrativa."¹³⁵ Se le ha reputado, incluso, como "...una trampa procesal que limita la garantía de audiencia."¹³⁶

Margáin Manautou explica así las desventajas de los recursos administrativos:

"a) Muchos funcionarios de la administración pública piensan, al resolver el recurso, que siempre deben darle la razón a la misma.

Como consecuencia el particular considera que es tiempo y dinero perdidos agotar un recurso administrativo, pues desconfía de la justicia administrativa, ya que lo está obligando a inconformarse ante ella misma, por lo que califica al recurso administrativo como un mal necesario, pues necesita agotarse para tener derecho a acudir ante los tribunales.

b) Las decisiones importantes, por regla general, se llevan al acuerdo de la autoridad superior, por lo que al intentarse el recurso administrativo, se sabe, de antemano, que la resolución recurrida se confirmará, es decir, la autoridad emisora sabe que su acto será recurrido y busca con el superior jerárquico, cómo evitar errores o precisar posibles argumentos que no lo nulifiquen.

c) El particular considera que al percatarse la administración que a ella no le asiste la razón, procurará retardar lo más posible la solución del caso."¹³⁷

Desde luego que los recursos administrativos tienen esos

¹³⁵ NAVA NEGRETE, ALFONSO, *Recursos administrativos*, en *Justicia administrativa*, Editorial Trillas, México, 1987, Primera Edición, Página 41

¹³⁶ URBINA NANDAYAPA, ARTURO, *Medios de Defensa Aduanera y de Comercio Exterior*, Editorial SICCO, México, 1998, Segunda Edición, Página 15.

¹³⁷ MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO, *El Recurso Administrativo en México*, Editorial Porrúa, México, 1997, Cuarta Edición, Páginas 21 y 22.

serios inconvenientes, de tal manera que se requiere, además, de otro tipo de control más efectivo, de carácter jurisdiccional, que viene a ser el contencioso administrativo, al que vamos a referirnos en los siguientes incisos de este apartado.

También examinaremos los distintos sistemas del contencioso administrativo; así como los antecedentes, la naturaleza jurídica, estructura orgánica y competencia del Tribunal Fiscal de la Federación; y concluiremos el capítulo, narrando cómo es que este tribunal se ha convertido en un Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo.

2.2. EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Los recursos administrativos, como expusimos precedentemente, son insuficientes para garantizar la juridicidad de la actuación de los órganos del Poder Ejecutivo, de tal manera que deviene imprescindible un control de legalidad de índole jurisdiccional, que es el que precisamente se denomina contencioso administrativo, para establecer si la actividad ejecutiva se subordina o no al sistema normativo aplicable.

Fleiner justifica el control jurisdiccional de los actos administrativos aduciendo que los agentes del Poder Ejecutivo, a diferencia de los jueces, no adoptan una actitud imparcial frente al Derecho por lo que se corre el peligro de que las normas jurídicas sean

interpretadas a favor del Estado, peligro que no desaparece con la institución de recursos administrativos, porque son las mismas autoridades las que los resuelven. Por esta razón, afirma, es necesario *"instituir una instancia autónoma de protección jurídica en la esfera del Derecho administrativo"*, la cual no podía ser garantizada más que por tribunales independientes (justicia administrativa), a los que se confiera la facultad de establecer los límites jurídicos de la administración.¹³⁸

Comenta Fleiner, incluso, que:

"El movimiento para la implantación de una 'jurisdicción administrativa', judicial en Alemania, tuvo que rechazar ante todo la creencia de que no se necesitaba una mayor protección jurídica en los llamados asuntos contencioso-administrativos, y de que las autoridades administrativas aplicaban el Derecho administrativo con la misma imparcialidad que los Tribunales, puesto que no estaban interesados personalmente en los asuntos que se les encomendaban. No fue difícil desvirtuar esta objeción y justificar, con las experiencias de la vida cotidiana, la necesidad de un control judicial sobre la Administración."¹³⁹

Sostiene Sarria, por su parte, que una característica del Estado de Derecho es la existencia de un control jurisdiccional de la actividad de los gobernantes.¹⁴⁰ Y en efecto, sólo en un Estado totalitario es imposible imaginar siquiera la subsistencia de un control de legalidad de la administración activa.

¹³⁸ FLEINER, FRITZ, *Instituciones de Derecho Administrativo*, Traducción de Sabino A. Yendin, Editorial Labor, Barcelona, 1933, Octava Edición, Páginas 190 a 192.

¹³⁹ *Ibid.*, Página 191.

¹⁴⁰ SARRIA, EUSTORGIO, *Derecho Procesal Administrativo*, Editorial Temis, Bogotá, 1963, Primera Edición, Página 20.

De acuerdo con Argañarás, la existencia del control ejercido por tribunales se explica porque:

“No es ya admisible que el Poder Público pueda gozar de la enorme prerrogativa de escapar al régimen de las leyes que gobiernan la comunidad política a que pertenece; por lo que, si en el ejercicio de su actividad administrativa falta a la observancia de las leyes y afecta un derecho o un legítimo interés de los administrados, debe haber un Tribunal que dirima el conflicto con el particular afectado e imponga el respeto a la norma violada. No podría serlo la administración misma, pues la pretensión del particular no es una gracia que se impetra, sino un derecho que se exige o un amparo que la Ley le acuerda; no siendo, por ello, concebible que pueda ser juez de la contienda quien ha sido parte activa en provocarla.”¹⁴¹

En este contexto, Mairal expresa que:

“...se ha observado que a la Administración no le preocupa tanto la legitimidad de su conducta como la obtención de un resultado positivo respecto del problema que enfrenta. De ahí, entonces, la conclusión a que han llegado casi todos los países occidentales, de la necesidad de encomendar el control a un cuerpo independiente de la Administración activa.

Seguidamente, se señala que la mera posibilidad de un control desapasionado, más allá de las decisiones a que el tribunal llegue, produce un saludable efecto en los cuadros administrativos.

Finalmente, se destaca el rol judicial como garante de la integridad del derecho. El enfoque totalizador del juez le permite armonizar la visión parcializada del órgano administrativo, encargado de la aplicación de una ley determinada, con el conjunto de las normas y principios legales y constitucionales que constituyen el plexo jurídico.”¹⁴²

¹⁴¹ ARGANARAS, MANUEL J., *Tratado de lo Contencioso Administrativo*, Editorial Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1955, Primera Edición, Página 23.

¹⁴² MAIRAL, HÉCTOR A., *Control Judicial de la Administración Pública*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984, Primera Edición, Volumen I, Páginas 2 y 3.

Convenimos con los autores citados, pues, como ya dijimos, los recursos administrativos no constituyen el mecanismo eficaz para subsanar la arbitrariedad de los funcionarios de la administración activa; así que resulta indispensable la intervención de los órganos jurisdiccionales para ejercer el control de legalidad, tema que nos lleva de la mano al contencioso administrativo.

Revelador es el comentario que al respecto vierte Merkl:

“La exigencia de una justicia administrativa se comprende históricamente como protesta contra los métodos administrativos del Estado de policía absoluto, aunque ha sido un Estado absoluto, el de Napoleón, quien ha consagrado este imperativo moderno. La introducción de esta institución ha significado, queriendo o sin querer, un voto de desconfianza para la administración y un voto de confianza para la justicia. Es un testimonio vivo de que el liberalismo llevaba en su programa algo más que frases vacías. La justicia administrativa era uno de los tres imperativos que el liberalismo aportaba a la política administrativa- los otros dos eran la legalidad de la administración y la auto-administración- que hoy se han convertido en un bien común del moderno derecho administrativo, sin que nos diéramos cuenta certera de su origen ideológico.”¹⁴³

Ahora bien, ¿Qué significa o qué debemos entender por contencioso administrativo? ¿Cuándo estamos frente a un asunto de lo contencioso administrativo? La doctrina no es unánime. Ya González Pérez ha dicho que es *“enorme la confusión doctrinal en torno a su concepto, hasta el punto de haberse llegado a afirmar que es*

¹⁴³ MERKL, ADOLFO, Op. Cit., Página 470.

indefinible."¹⁴⁴ Explica este tratadista que lo contencioso administrativo se ha identificado con el litigio administrativo, con la acción administrativa, con la pretensión procesal administrativa y con la institución destinada al examen de las pretensiones administrativas.¹⁴⁵

No obstante, González Pérez se inclina, más bien, por identificar al contencioso administrativo con el proceso administrativo, respecto del cual se expresa en los siguientes términos:

"Para que pueda hablarse de proceso administrativo es necesario que exista la posibilidad de deducir pretensiones fundadas en derecho administrativo ante órganos imparciales e independientes de la administración activa, cualquiera que sea el encuadramiento de estos órganos."¹⁴⁶

Desde luego que es correcto identificar al contencioso administrativo con el proceso administrativo, pues el primero implica una contienda entre partes sometida al conocimiento de un tercero imparcial a fin de obtener una resolución judicial, con la singularidad de que por lo menos una de esas partes es la administración pública; y el proceso constituye, como bien lo dice Véscovi, la serie de actos encaminados a la solución de un conflicto mediante la imposición del Derecho.¹⁴⁷

¹⁴⁴ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, *Derecho Procesal Administrativo*, Editorial Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, Segunda Edición, Tomo I, Página 107.

¹⁴⁵ *Ibid.*, Páginas 108 a 110.

¹⁴⁶ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, *Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano*, Editorial Temis, Bogotá, 1985, Primera Edición, Página 6.

¹⁴⁷ VÉSCOVI, ENRIQUE, *Teoría General del Proceso*, Editorial Temis, Bogotá, 1984, Primera Edición, Página 9.

Para Argañarás:

“La materia contencioso administrativa está constituida por el conflicto juridico que crea el acto de la autoridad administrativa al vulnerar derechos subjetivos o agraviar intereses legítimos de algún particular o de otra autoridad autárquica, por haber infringido aquélla, de algún modo, la norma legal que regla su actividad y a la vez protege tales derechos o intereses.”¹⁴⁸

Consideramos incompleta la definición de Argañarás, pues si bien el contencioso administrativo entraña un *“conflicto jurídico”* que se origina con motivo de un acto de autoridad administrativa que afecte derechos subjetivos, el autor no alude al carácter procesal o judicial a ese *“conflicto”*; pues se podría decir que la tramitación de los recursos administrativos encierra también un problema o *“conflicto jurídico.”*

Según Alvarez Tabío:

“...puede decirse que el recurso contencioso administrativo es el instrumento procesal que sirve para someter a la fiscalización de órganos independientes toda actividad administrativa a fin de eliminar de ella cualquier agravio al interés general o particular.”¹⁴⁹

Es evidente que el contencioso administrativo es un instrumento procesal o, más concretamente, un auténtico proceso, en la medida que entraña un litigio entre la administración pública y los particulares; pero no estamos de acuerdo en llamarlo simplemente

¹⁴⁸ Op. Cit., Página 13.

¹⁴⁹ ÁLVAREZ TABÍO, FERNANDO, *El Proceso Contencioso Administrativo*, Editorial Librería Martí, La Habana, 1954, Primera Edición, Página 24.

"recurso", en virtud de que constituye no una instancia más de un procedimiento, sino un juicio autónomo en razón de las relaciones jurídico-procesales que se configuran a consecuencia de su interposición, pues en el proceso la autoridad adquiere la calidad de parte demandada.¹⁵⁰ Además, tampoco es exacto que el contencioso sirva para analizar "toda actividad administrativa", puesto que al control solamente están sometidos los actos de autoridad, es decir, los actos públicos que reúnan las características de unilateralidad, imperatividad y coercitividad, que son los regulados por el Derecho Administrativo, por lo que están excluidos los actos políticos así como aquéllos que resulten regidos por el Derecho Civil, Mercantil o del Trabajo, que se desenvuelven dentro de las llamadas relaciones de coordinación que entabla la administración como persona jurídica de Derecho Privado, diversas de las de supra a subordinación que son las que enmarcan los actos autoritarios.

Por su parte, Fiorini prefiere utilizar la denominación "justicia administrativa", a la que considera como "el ordenamiento del conocimiento que estudia las cuestiones jurisdiccionales en las que la administración interviene contenciosamente con otro sujeto de derecho."¹⁵¹ A su juicio, son "pleonasmos equívocos" las expresiones "justicia en la administración", "jurisdicción administrativa", "jurisdicción

¹⁵⁰ Con la salvedad de que en el juicio de lesividad, también una autoridad es la parte actora.

¹⁵¹ Op. Cit., Página 183.

contenciosa administrativa” y “*contencioso administrativo*”. Explica que las funciones jurisdiccional y administrativa del Estado son contradictorias y no se pueden unir, además de que el término “*contencioso administrativo*” excluye las causas en que la administración actúa como parte privada.¹⁵²

Como bien lo dice Fiorini, resulta redundante la expresión “*jurisdicción contenciosa administrativa*”, al igual que la denominación “*juicio (o proceso) contencioso administrativo*”, en virtud de que el término contencioso ya implica contienda o proceso y, por ende, actividad jurisdiccional como lo expusimos precedentemente.

En cambio, no es exacto que la palabra “*justicia*” se relacione únicamente con la actividad jurisdiccional como dice Fiorini,¹⁵³ ya que los recursos administrativos, que como es sabido se tramitan en vía gubernativa, bien pueden ser resueltos conforme a principios de justicia; por lo tanto, es correcto hablar de una “*justicia en la administración*”, en la inteligencia de que por “*justicia*” no nos estamos refiriendo a jurisdicción. Hablar de “*jurisdicción en la administración*” sí sería una incongruencia puesto que tales funciones, por su propia naturaleza, no pueden fundirse. En este sentido, atinada es la definición que de justicia en la administración nos ofrece Bielsa:

“...conjunto de instituciones cuyo objeto es asegurar la observancia de la ley en la Administración

¹⁵² Ibid., Páginas 182 a 184

¹⁵³ Ibid., Página 160.

pública es decir verificar la conformidad de la acción administrativa con la ley.”¹⁵⁴

También disentimos de la opinión de Fiorini en cuanto estima incorrectas las denominaciones jurisdicción administrativa y contencioso administrativo, pues no las reputamos “*pleonasmos equívocos*.”

En efecto, cuando hablamos de la jurisdicción administrativa no nos referimos a una actividad de los jueces dentro de la administración pública, lo cual sí sería ilógico, sino a la función jurisdiccional que juzga a la administración activa; por lo tanto, así entendida, no es incongruente la expresión en comentario.

En este punto debemos puntualizar la diferencia que existe entre jurisdicción administrativa y proceso administrativo.

Parafraseando a Couture, podemos decir que la jurisdicción es la función pública en virtud de la cual, a través de un juicio, se determina el derecho de las partes a fin de dirimir una controversia, mediante decisiones de autoridad de cosa juzgada.¹⁵⁵ Mientras que el proceso entraña una secuencia de actos realizados por las partes y el juez, con el objeto de resolver un litigio mediante el dictado de una sentencia.¹⁵⁶

¹⁵⁴ BIELSA, RAFAEL, *Sobre lo Contencioso Administrativo*, Editorial Castellvi, Santa Fé, 1964, Tercera Edición, Página 6.

¹⁵⁵ COUTURE, EDUARDO J., *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, Decimoséptima Reimpresión de la Tercera Edición (1958), Página 40.

¹⁵⁶ *Ibid.*, Páginas 121 a 135.

Aplicando estos conceptos a la materia administrativa, es claro que la jurisdicción administrativa se refiere a la función estatal que llevan a cabo los tribunales de lo contencioso administrativo; y el proceso administrativo comprende la relación jurídica que existe entre las partes y el tribunal.

El término contencioso administrativo, contrariamente a lo que afirma Fiorini, es asimismo adecuado, aun cuando excluya a las contiendas en las que la administración intervenga como un particular, puesto que esa clase de controversias serán resueltas por la jurisdicción ordinaria en aplicación, primordialmente, del Derecho Civil, Mercantil o del Trabajo, mas no del Administrativo, como ya lo expresamos, circunstancia que, precisamente, distingue al contencioso administrativo el cual se encarga de examinar, a la luz de la rama del Derecho últimamente citada, los actos de autoridad administrativos,¹⁵⁷ quedando fuera del control los actos que como parte privada lleve a cabo la administración pública, pues como dice Nava Negrete:

"...la Doctrina Administrativa va separando del campo del contencioso los actos que la Administración realiza como sujeto de derecho privado; los actos diplomáticos; los actos políticos."¹⁵⁸

¹⁵⁷ Es importante destacar que (en Argentina) este sistema únicamente analiza la legitimidad del acto administrativo no así el mérito. Vid. DIEZ, MANUEL MARIA, *El Acto Administrativo*, Editorial Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1961, Segunda Edición, Página 247. Y BIELSA, RAFAEL, Op. Cit., Página 65.

¹⁵⁸ NAVA NEGRETE, ALFONSO, *Derecho Procesal Administrativo*. Op. Cit., Página 152.

Fix Zamudio, a su vez, explica que la justicia administrativa es "el género que comprende a todos los instrumentos jurídicos que los diversos ordenamientos han establecido para la tutela de los derechos subjetivos y de los intereses legítimos de los administrados frente a la actividad administrativa"¹⁵⁹, por lo que incluye dentro del concepto relativo a las leyes de procedimiento administrativo, a los recursos ordinarios, al ombudsman, a las comisiones para la vigilancia de los medios de la informática, así como al control jurisdiccional sobre las autoridades administrativas.¹⁶⁰

Y a la jurisdicción administrativa, que define como un sector de la función jurisdiccional del Estado contemporáneo, la reputa como el instrumento de la justicia administrativa que otorga mayor protección jurídica a los administrados.¹⁶¹

Es indudable que el concepto de justicia administrativa es bastante amplio y que el contencioso administrativo, como especie de aquella, es el medio de control de la juridicidad de los actos administrativos más eficaz, por lo que goza de popularidad. Al punto, viene a colación el comentario de Carrillo Flores, quien dice que:

"Lo contencioso administrativo es, estrictamente, la contienda que nace por el obrar de la Administración Pública, tanto en su seno mismo como fuera de ella. En este sentido, dentro de lo contencioso administrativo debe comprenderse incluso el proceder propio de la Administración activa"

¹⁵⁹ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano*. Editorial El Colegio Nacional, México, 1983, Primera Edición, Página 53.

¹⁶⁰ Loc. cit.

¹⁶¹ *Ibid.*, Páginas 54 y 55.

cuando interviene para decidir un punto contencioso: el problema de los recursos administrativos, ya abordado, formaría así parte de lo contencioso-administrativo. La "justicia administrativa", en cambio, se refiere a la intervención jurisdiccional que tiene como materia o como antecedente una acción administrativa, pero que no se desarrolla por órganos directos de la Administración Pública activa sino por órganos que frente a la Administración han alcanzado la autonomía indispensable para ser considerados como jueces, como tribunales."¹⁶²

Es incuestionable que el contencioso administrativo surge por el obrar de la administración pública, pero es inexacto que los recursos administrativos queden comprendidos en el marco de ese sistema de control de legalidad, como erróneamente lo afirma el autor citado, toda vez que el contencioso es un proceso que resuelve un tribunal ejerciendo el Poder Judicial del Estado, de tal manera que los recursos administrativos son enteramente ajenos al control jurisdiccional.

Tampoco es correcto identificar a la justicia administrativa únicamente con el control jurisdiccional. En efecto, mencionamos arriba que desde luego es factible que los recursos administrativos sean resueltos aplicando principios de justicia, así que debemos entender, siguiendo a Nava,¹⁶³ a Carpizo,¹⁶⁴ a Bielsa¹⁶⁵ y a Fix,¹⁶⁶ que la justicia administrativa comprende tanto al control jurisdiccional como a dichos recursos ordinarios, a través de los cuales el particular

¹⁶² Op. Cit., Páginas 155 y 156.

¹⁶³ Op. Ult. Cit., Página 111.

¹⁶⁴ Op. Cit., Página 176.

¹⁶⁵ Op. Cit., Página 6.

¹⁶⁶ Op. Ult. Cit., Página 53.

tiene la posibilidad de obtener un acto de justicia de parte de la autoridad administrativa.

En relación con la definición de Bielsa,¹⁶⁷ para quien sólo puede hablarse de jurisdicción administrativa cuando es un tribunal no judicial el que tiene competencia para preservar jurisdiccionalmente los derechos de los administrados,¹⁶⁸ definitivamente no la compartimos porque, como veremos más adelante, una de las formas del contencioso administrativo es el judicialista, conforme al cual es un tribunal formalmente judicial el que ejerce la jurisdicción administrativa. Dicho de otro modo, el contencioso administrativo significa el control jurisdiccional de los actos administrativos, con independencia de que el órgano contralor pertenezca al Poder Judicial al Poder Ejecutivo o sea independientemente de ambos. La definición de Nava Negrete corrobora lo antes expuesto:

“Vista la naturaleza que la doctrina le atribuye, el contencioso administrativo aparece como un proceso administrativo promovido por los administrados o la Administración Pública y contra actos de esta última ante órganos jurisdiccionales. Luego es juicio y contienda administrativa, defensa de los derechos e intereses de los particulares y control jurisdiccional de los actos administrativos. De él conoce latu sensu la jurisdicción administrativa, sean tribunales administrativos o poder judicial. Su misión suprema es mantener incólume el Derecho Administrativo en las relaciones jurídicas administrativas y procurar su desarrollo.”¹⁶⁹

¹⁶⁷ Supra cita número 2.

¹⁶⁸ Por esta razón, considera Bielsa, en el sistema argentino no hay jurisdicción administrativa sino “competencia contencioso administrativa” dentro de la “jurisdicción judicial”, Op. Cit., Página 62.

¹⁶⁹ NAVA NEGRETE, ALFONSO, *Derecho Procesal Administrativo*, Op. Cit., Página 116.

Entendido así el contencioso administrativo, como un proceso en el que la administración pública es parte debido a que se examina uno o varios de sus actos de autoridad, nos referiremos enseguida a los dos sistemas clásicos: el judicialista o anglosajón y el francés o de tribunal administrativo, los cuales, si bien son distintos, se sustentan, paradójicamente, en el principio de la división de poderes.

Conviene recordar las palabras de González Pérez:

“Los sistemas de organización de la jurisdicción contencioso-administrativa pueden reducirse simplemente a dos, según que los órganos a los que se confía la composición de los litigios administrativos estén o no encuadrados en la común organización judicial. A su vez caben distintos matices. En efecto, los órganos encuadrados en el Poder judicial pueden estar integrados por Magistrados con especialización o sin especialización jurídico-administrativa. Y si no están encuadrados en el Poder judicial, ser admisibles distintos matices en función de la mayor o menor independencia de la organización administrativa.”¹⁷⁰

2.2.1. SISTEMA ANGLOSAJÓN.

De acuerdo con esta forma del contencioso administrativo, son los órganos ordinarios del Poder Judicial los que conocen y resuelven de manera definitiva las controversias suscitadas entre los particulares y la administración pública, razón por la cual se le denomina sistema judicialista.

¹⁷⁰ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, *La Jurisdicción Contencioso Administrativa y el Tribunal Fiscal de la Federación*, en *Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta Años al Servicio de México*, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1986, Primera Edición, Tomo I, Página 149.

El fundamento de este sistema consiste en que, en función del principio de la división de poderes, el Poder Judicial debe limitar al Ejecutivo para mantener un régimen de pesos y contrapesos, como lo expuso Montesquieu,¹⁷¹ además de ser el encargado de la función jurisdiccional. El sistema anglosajón, dice Carrillo Flores,¹⁷² parte de la base de que para la administración pública no hay normas especiales. Fiorini lo explica así:

“El sistema llamado de la jurisdicción única o judicial se basa en los principios de la unidad de la función jurisdiccional, sosteniendo que una debe ser la jurisdicción y uno el poder que debe representar a esta actividad dentro de los órganos del Estado. Los tribunales ordinarios, es decir los denominados en jurisdicción común, que entienden en todos los asuntos de los particulares deben intervenir también en los litigios donde la administración discute un derecho con un particular o un sujeto de derecho.”¹⁷³

Esto significa que la administración pública no goza de prerrogativa alguna ante los administrados, así que está sujeta a las leyes y tribunales ordinarios de la misma manera que los particulares. Subyace el principio de la igualdad de las partes en juicio, pese a que una de ellas sea la propia administración.

Pero el crecimiento de la administración activa ha

¹⁷¹ MONTESQUIEU, *Del Espíritu de las Leyes*, Versión castellana de Nicolás Estévez, Editorial Porrúa, México, 1973, Segunda Edición, Páginas 104 y siguientes.

¹⁷² CARRILLO FLORES, ANTONIO, *La defensa...*, Op. Cit., Página 163.

¹⁷³ FIORINI, BARTOLOMÉ A., *Teoría de la Justicia Administrativa*, Op. Cit., Página 239.

generado la necesidad de que sean órganos especializados los que resuelvan las controversias administrativas; así, han aparecido en Inglaterra diversos órganos administrativos con atribuciones parajudiciales a los que se les llama, según nos informa Fix Zamudio, "Commissions", "Committees" y, en general, "Tribunals".¹⁷⁴ Y en Estados Unidos de América, donde es mayor el acercamiento hacia el sistema de los tribunales administrativos, existen, de acuerdo con Oscar Rabasa, el Tribunal de Reclamaciones (Court of Claims) el Tribunal Aduanal (Customs Court) y el Tribunal de Apelación en Materia Aduanal y Patentes (Court of Customs and Patent Appeals), que no pertenecen al Poder Judicial Federal y que resuelven controversias administrativas.¹⁷⁵

En opinión de Bielsa, el Tribunal de Reclamaciones estadounidense no es más que una "oficina administrativa de reclamaciones", que carece de potestad jurisdiccional y está muy lejos de ser un tribunal de lo contencioso administrativo, más bien es un tribunal administrativo imperfecto, debido a que sus sentencias son apelables ante la Suprema Corte Federal.¹⁷⁶

Es cierto que, como lo afirman Fix y Rabasa, tanto en Inglaterra como en Estados Unidos de América funcionan organismos formalmente administrativos que dirimen algún tipo de controversias

¹⁷⁴ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Introducción a la Justicia Administrativa...*, Op. Cit., Página 66.

¹⁷⁵ RABASA, OSCAR, *EL Derecho Angloamericano*, Editorial Porrúa, México, 1982, Segunda Edición, Páginas 493 a 500.

¹⁷⁶ BIELSA, RAFAEL, Op. Cit., Páginas 12 y 13.

entre los administrados y la administración activa; no obstante, la decisión final compete al Poder Judicial Federal, por lo que el sistema sigue siendo preponderantemente judicialista

Cuando la jurisdicción administrativa se halla integrada al Poder Judicial puede ser que sean los tribunales ordinarios (civiles) los que conozcan de las controversias; o también es factible que existan tribunales especializados, como sucede en España donde, según nos informan García de Enterría y Fernández, los órganos de la jurisdicción administrativa (formalmente enclavados dentro de la organización judicial) tienen la especialidad correspondiente y conforman juzgados y salas de lo contencioso administrativo.¹⁷⁷

Por nuestra parte consideramos que no es conveniente centralizar toda la actividad jurisdiccional en el Poder Judicial, pues aparte de que la tarea resulta ardua debido al incremento de asuntos litigiosos cada vez mayor, los juicios ante la jurisdicción ordinaria normalmente son largo, engorrosos y costosos; así que es mejor contar con tribunales de lo contencioso administrativo independientes y, obviamente, especializados, que substancien un procedimiento ágil en beneficio de los administrados y, en fin, del principio de legalidad, sustento del Estado de Derecho. Además, los actos administrativos no

¹⁷⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO y FERNÁNDEZ, TOMÁS RAMÓN, *Curso de Derecho Administrativo II*. Editorial Civitas, Madrid, 1993, Cuarta Edición, Página 558.

pueden ser examinados de la misma manera que los regulados por el derecho privado, puesto que la administración pública disfruta de ciertos privilegios debido a que actúa en función del orden público y el interés general, lo que no ocurre con la actividad privada donde reina el ejercicio de la libre voluntad, de tal manera que es más adecuado tener juzgadores con mentalidad preparada para valorar los actos de los funcionarios administrativos, pues como bien advierte Fiorini, los *"jueces de la justicia administrativa no podrán apartarse de la ley, pero la apreciación sobre los hechos y los principios de equidad será siempre muy distinta a la de los jueces ordinarios."*¹⁷⁸

Como una modalidad de la forma judicialista, Fix Zamudio nos habla del sistema germánico, dentro del cual los tribunales administrativos son independientes de la jurisdicción ordinaria.¹⁷⁹

2.2.2. SISTEMA FRANCÉS. EL CONSEJO DE ESTADO.

Este modelo del contencioso administrativo se caracteriza por la existencia, dentro de la organización formal del Poder Ejecutivo, de un órgano materialmente jurisdiccional que dirime las controversias surgidas entre los particulares y la administración activa. En Francia ese órgano se llama Consejo de Estado; es el prototipo de los de su

¹⁷⁸ Op. Cit., Página 209.

¹⁷⁹ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Organización de los Tribunales Administrativos*, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarto Número Extraordinario, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1971, Página 104.

especie y fue creado en 1799 por Napoleón Bonaparte,¹⁸⁰ con apoyo en el principio de la separación de poderes, según el cual los jueces no deben inmiscuirse en las actividades administrativas, se decía, incluso, que juzgar a la administración también es administrar. Bonaparte, de igual modo, instituyó los Consejos de Prefectura, que conocían, en primera instancia, de un limitado tipo de controversias administrativas.

Al decir de Fariás Mata, el artículo 52 de la Constitución del año VIII de la Revolución, dispuso:

“Artículo 52: Bajo la dirección de los Cónsules, un Consejo de Estado está encargado de redactar los proyectos de ley y los Reglamentos de Administración Pública, y de resolver las dificultades que se presenten en materia administrativa.”¹⁸¹

En relación con el nacimiento de esta institución, Penagos afirma:

“El Consejo de Estado creado a inspiración de Napoleón conocía todos los asuntos encomendados al antiguo Consejo del Rey, y se distinguían sus funciones contenciosas, de consulta y de casación; además de preparar los proyectos de decisiones que debía tomar el Jefe de Estado. Esta justicia retenida permanece hasta el año de 1872, con una breve interrupción de 1849 a 1852, en donde empieza realmente una etapa de florecimiento para el Derecho Administrativo, con la llamada justicia delegada.”¹⁸²

¹⁸⁰ BERNARD, MICHEL, *El Consejo de Estado Francés. Juez Administrativo y Juez Fiscal*, en *Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta Años al Servicio de México*, Traducción de Leopoldo R. Arreola Ortiz, Jorge Jimenez Carrasco y Sergio Martínez Rosaslanda. Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México. 1988. Primera Edición, Tomo I, Página 27.

¹⁸¹ FARIÁS MATA, LUIS H., *El Consejo de Estado Francés: juez de la administración pública y garante de la continuidad revolucionaria*, en *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, Año XXXV, Número 78, Editorial Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1990, Páginas 15 y 16.

¹⁸² PENAGOS, GUSTAVO, *El Consejo de Estado Francés*, en *Revista Universitas*, Número 50, Editorial Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, 1976, Página 21

Esto significa que, en sus inicios, el Consejo de Estado, después de estudiar el caso, sólo proponía la solución del conflicto al titular de la administración pública, quien decidía en definitiva; por eso el régimen se llamaba *"de justicia retenida"*, pues la administración mantenía o retenía la facultad de resolver, toda vez que se estimaba que ésta debía juzgarse a sí misma, o sea, sin injerencia del Poder Judicial a fin de respetar la división de poderes. Fue hasta el 24 de mayo de 1872 cuando una ley de la III República, narra Parejo Alfonso,¹⁸³ transformó al Consejo de Estado en tribunal de justicia delegada, es decir, independiente del Poder Ejecutivo para emitir sus fallos imperativamente.

Reorganizado el Consejo de Estado, a partir de 1872 es un tribunal verdaderamente jurisdiccional pues sus decisiones, ya independientes del jefe del gobierno, son ejecutorias. Desde entonces cuenta, como dice Fiorini, con facultades para emitir resoluciones con *"carácter de soberana función de justicia."*¹⁸⁴

Continuando su transformación progresiva, el contencioso administrativo en Francia fue objeto, en el año de 1953, de una trascendental reforma para impulsar su desarrollo, la que Fix Zamudio explica de la siguiente manera:

¹⁸³ PAREJO ALFONSO, LUCIANO, *La Función Consultiva en Europa: Los Consejos de Estado Francés e Italiano*, en *Revista de Documentación Administrativa*, Número 226, Editorial Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1991, Página 37.

¹⁸⁴ FIORINI, BARTOLOMÉ A., *El Sistema Contencioso Administrativo en Francia*, en *Revista de Derecho y Administración Municipal*, Número 171, Buenos Aires, 1944, Página 482.

“Una última etapa de la evolución de la estructura y funciones del Consejo de Estado se inicia en el año de 1953 cuando la legislación reestructuró la jurisdicción administrativa francesa, al crear los tribunales administrativos de primera instancia, y situar al Consejo de Estado como un órgano de apelación y de última instancia, salvo los casos de excepción en los que conoce en primer y único grado.”.¹⁸⁵

De acuerdo con el artículo L-3 del título primero del Libro II, del Código de los Tribunales Administrativos, estos órganos *“son en primera instancia y, a reserva de apelación ante el Consejo de Estado, jueces de derecho común del contencioso administrativo.”*¹⁸⁶ Con la desconcentración de la competencia, el Consejo quedó como superior jerárquico de los tribunales regionales administrativos, si bien conservó facultades para conocer, en única instancia, de litigios administrativos de ingente importancia, como, por ejemplo, aquéllos en los que se impugnara un decreto reglamentario de un ministro.¹⁸⁷

Finalmente, en razón del cúmulo de asuntos pendientes de sentencia (25,000), según nos narra García de Enterría,¹⁸⁸ el legislador francés, por ley del 31 de diciembre de 1987, creó las Cortes Administrativas de Apelación con el objeto de descongestionar al

¹⁸⁵ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR. *Tres Instituciones Francesas Revolucionarias y el Derecho Constitucional Mexicano*, en *Bicentenario de la Revolución Francesa*, Editorial UNAM, México, 1991, Primera Edición, Página 81

¹⁸⁶ NAVA NEGRETE, ALFONSO. *Legislación comparada de justicia administrativa*, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1987, Primera Edición, Página 580.

¹⁸⁷ BERNARD, MICHEL. Op. Cit., Página 32.

¹⁸⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO. *La crisis del contencioso administrativo francés: El fin de un paradigma*, en *Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo*, Número 58, Editorial Civitas, Madrid, 1988, Página 165.

Consejo de Estado. Estos tribunales substituyen al Consejo en el conocimiento de los recursos de apelación intentados contra los tribunales administrativos de primera instancia; con lo que el Consejo de Estado se transformó en tribunal de casación para revisar los fallos de dichas Cortes. No obstante, sigue siendo tribunal de única instancia cuando se interpone un recurso por exceso de poder contra un decreto del Presidente de la República o del Primer Ministro.¹⁸⁹

De esta manera, actualmente en Francia se encomienda el contencioso administrativo a los siguientes órganos ubicados dentro del Poder Ejecutivo: Tribunales Administrativos de primera instancia, Cortes Administrativas de Apelación y Consejo de Estado, además de otras jurisdicciones administrativas especiales (como el Tribunal de Cuentas, el de Pensiones o el de diversos Colegios de Profesionistas).

En un interesante estudio de Derecho Comparado, Cortina califica a diversos sistemas de lo contencioso administrativo en estos términos:

"En resumen, el derecho procesal tributario del Gobierno de España es judicial y unitario. El de Estados Unidos y el de México tienen la fase final del control de la justicia federal. El de Francia es jurisdiccional, autónomo, desvinculado del sistema judicial y el de las Comunidades Autónomas Españolas, como el de Francia, es esencialmente

¹⁸⁹ THERY, M. JEAN-FRANCOIS, *El Consejo de Estado Francés*, en *Congreso Internacional de Justicia Administrativa. LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación*, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997, Primera Edición, Tomo III, Página 19.

jurisdiccional."¹⁹⁰

Desde luego que el arquetipo francés es esencialmente jurisdiccional, toda vez que implica la tramitación de un proceso, con independencia de que el Consejo se encuentre dentro de la órbita del Poder Administrativo.

Las cuestiones de competencia que se susciten entre las dos jurisdicciones que existen en Francia claramente diferenciadas, la administrativa (representada por el Consejo de Estado) y la judicial (encabezada por la Corte de Casación), se resuelven por el que precisamente se denomina Tribunal de Conflictos, que se integra por cuatro Consejeros de Estado y cuatro miembros de la Corte de Casación, siendo presidido por el Ministro de Justicia.¹⁹¹

El Consejo de Estado es un órgano administrativo que, dependiendo directamente del gobierno, es presidido por el Primer Ministro o por el Ministro de Justicia, aunque, de hecho, es dirigido por un vicepresidente nombrado de entre los consejeros de carrera. Además del vicepresidente, el personal está integrado por los presidentes de sección (6) los consejeros, los abogados instructores (Maitres des Requêtes) y los auditores.¹⁹²

¹⁹⁰ CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO, *Derecho Jurisdiccional Tributario Comparado: Estados Unidos, Francia, México y España*, en *Principios Tributarios Constitucionales*, Coedición del Tribunal Fiscal de la Federación y la Universidad de Salamanca, México, 1992, Página 592.

¹⁹¹ LOZANO, BLANCA, *El sistema de conflictos jurisdiccionales, las materias clasificadas y el control judicial de la Administración*, en *Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo*, Número 91, Editorial Civitas, Madrid, 1996, Página 440.

¹⁹² PENAGOS, GUSTAVO, Op. Cit., Página 23.

Los auditores son designados de entre los alumnos más destacados de la Escuela Nacional de Administración; los abogados instructores (tres de cada cuatro), de entre los auditores; y los consejeros (dos de cada tres), de entre los instructores en razón de su antigüedad. También existe la designación de abogados instructores (uno de cada cuatro) y de consejeros (uno de cada tres) por "selección externa", mediante la cual el gobierno nombra a funcionarios que, aunque no son de carrera, tienen experiencia en la administración activa.¹⁹³

Por lo que respecta a las funciones del Consejo de Estado, Durán explica que son dos:

"Como asesor de la Administración debe necesariamente analizar todos los proyectos de ley cuya iniciativa pertenezca al Poder Ejecutivo y los reglamentos de administración pública, entre otras cosas, además de todo lo que se le someta voluntariamente.

Como supremo juez administrativo es el vértice de la pirámide de la justicia administrativa."¹⁹⁴

Por su parte, Thery nos habla de una tercera función: El Consejo de Estado es "vivero de servidores de la nación."¹⁹⁵

Como asesor del gobierno, el Consejo de Estado opina sobre proyectos de leyes y reglamentos y atiende consultas de los

¹⁹³ BERNARD, MICHEL, Op., Cit., Página 31

¹⁹⁴ DURÁN MARTÍNEZ, AUGUSTO. *El Consejo de Estado Francés*, en *Revista del Colegio de Abogados del Uruguay*, Tomo 9, Número 1-2, Montevideo, 1976, Página 66.

¹⁹⁵ THERY, M. JEAN-FRANCOIS, Op. Cit., Página 14.

diversos ministerios. Para desempeñar esta función, actúa en Asamblea General o en Secciones (del Interior, de Finanzas, de Transportes Públicos, Social y de Informes y Estudios) dependiendo de la calidad del asunto a tratar.¹⁹⁶

Por otra parte, como jurisdicción suprema del orden administrativo, el Consejo de Estado, según dijimos arriba, conoce del contencioso administrativo, en única instancia, tratándose de asuntos de particular importancia; del recurso de apelación contra resoluciones de los tribunales administrativos, relativos a elecciones municipales y cantonales y a impugnaciones por exceso de poder contra reglamentos;¹⁹⁷ y, fundamentalmente, del recurso de casación contra las sentencias de las Cortes de Apelación, además de que continúa ejerciendo su función reguladora de la jurisprudencia en materia administrativa.¹⁹⁸ Se debe poner de manifiesto que, como lo apunta Bernard, las controversias relacionadas con las contribuciones indirectas son resueltas por los tribunales judiciales.¹⁹⁹

Conviene destacar el comentario que, en relación con la casación, vierte They:

¹⁹⁶ ESPINOSA FUENTES, RAÚL. *El Consejo de Estado en Francia*, en *Revista de Derecho Público*, Número 4, Editorial Universidad de Chile, Santiago, 1965, Página 30.

¹⁹⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO, Op. Ult. Cit., Página 166.

¹⁹⁸ MARTÍNEZ ROSAS LANDA, SERGIO. *El Consejo de Estado Francés. Su Estructura y Competencia Actuales*, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tercera Época, Año VI, Octubre de 1993, México, Página 155.

¹⁹⁹ BERNARD, MICHEL, OP. Cit., Páginas 34 y 35

desconocido o vulnerado por un acto de la administración o por la realización de un hecho material u operación de la misma y reconocer el derecho que exista a favor del demandante."²⁰⁵

Una característica trascendental de las sentencias del Consejo de Estado es que no están sometidas al control de otra autoridad jurisdiccional, razón por la cual bien puede decirse que es una Suprema Corte de Justicia Administrativa. Los fallos se imponen a las autoridades administrativas; y el funcionario que se niegue a cumplir, explica Thery, puede ser sancionado por la Corte de Disciplina con una multa de hasta un año de salario.²⁰⁶ *"Es tal la importancia del sistema contencioso administrativo dentro de Francia, que ha llegado a afirmarse que sin la jurisprudencia del Consejo de Estado no habría derecho administrativo en Francia."*²⁰⁷

Podemos concluir que, en efecto, el Consejo de Estado es una institución que goza de un prestigio indiscutible porque ha contribuido, de manera eficaz, a salvaguardar los derechos de los particulares frente a la administración pública francesa. Se ha dicho, incluso, que es un *"Juez Constitucional"* en la medida que ha sancionado la violación de principios constitucionales, a más de ser el controlador de la legalidad de la acción administrativa.²⁰⁸

²⁰⁵ SARRIA, EUSTORGIO, *Derecho Procesal Administrativo*, Op. Cit., Página 66.

²⁰⁶ THERY, JEAN-FRANCOIS, Op. Cit., Página 22.

²⁰⁷ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, *Derecho Procesal Administrativo*, Op. Cit., Tomo I, Página 291.

²⁰⁸ BATAILLER, FRANCINE, *Le Conseil D'État. Juge Constitutionnel*, Editorial Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1966. Primera Edición, Páginas 20 y 21.

Es tal su renombre, que ha servido de modelo a otros países para establecer su sistema de jurisdicción administrativa. *“La importancia del Consejo de Estado francés no se encuentra solamente en la labor desarrollada sino en las inquietudes jurídicas que hizo nacer.”*²⁰⁹

González Pérez critica al sistema francés por estar previsto y regulado por tantas normas que conforman *“un caos legislativo censurable.”*²¹⁰ Desde luego que es más conveniente para los administrados contar con un solo ordenamiento legal que se refiera a la jurisdicción administrativa. No obstante, consideramos que un sistema como el que venimos estudiando, debido a la especialidad de los juzgadores y, sobre todo, a su independencia frente a la administración pública, es el que mayor garantía de legalidad ofrece a los particulares. Sin embargo, estimamos que la casación de que ahora conoce el Consejo de Estado, viene a significar una carga enorme para los administrados, quienes ahora tienen la obligación (cuando el recurso procede) de vencer tres veces a las autoridades. Sería mejor desaparecer la casación y dejar los juicios biinstanciales, distribuyendo los recursos de apelación entre el Consejo y las Cortes de Apelación, dejando a éstas los asuntos de menor importancia.

Finalmente, queremos aludir al comentario que vierte García en el sentido de que el sistema francés está en crisis, debido a

²⁰⁹ FIORINI, BARTOLOMÉ A., Op. Ult. Cit., Página 451.

²¹⁰ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, Op. Ult. Cit., Página 288.

que ya resulta obsoleta la idea de que la administración es siempre titular del interés general que debe prevalecer sobre los intereses particulares, pues los derechos fundamentales de los administrados deben ahora imponerse aun sobre los intereses de la administración, que muchas veces sólo encubre comodidades de la burocracia.

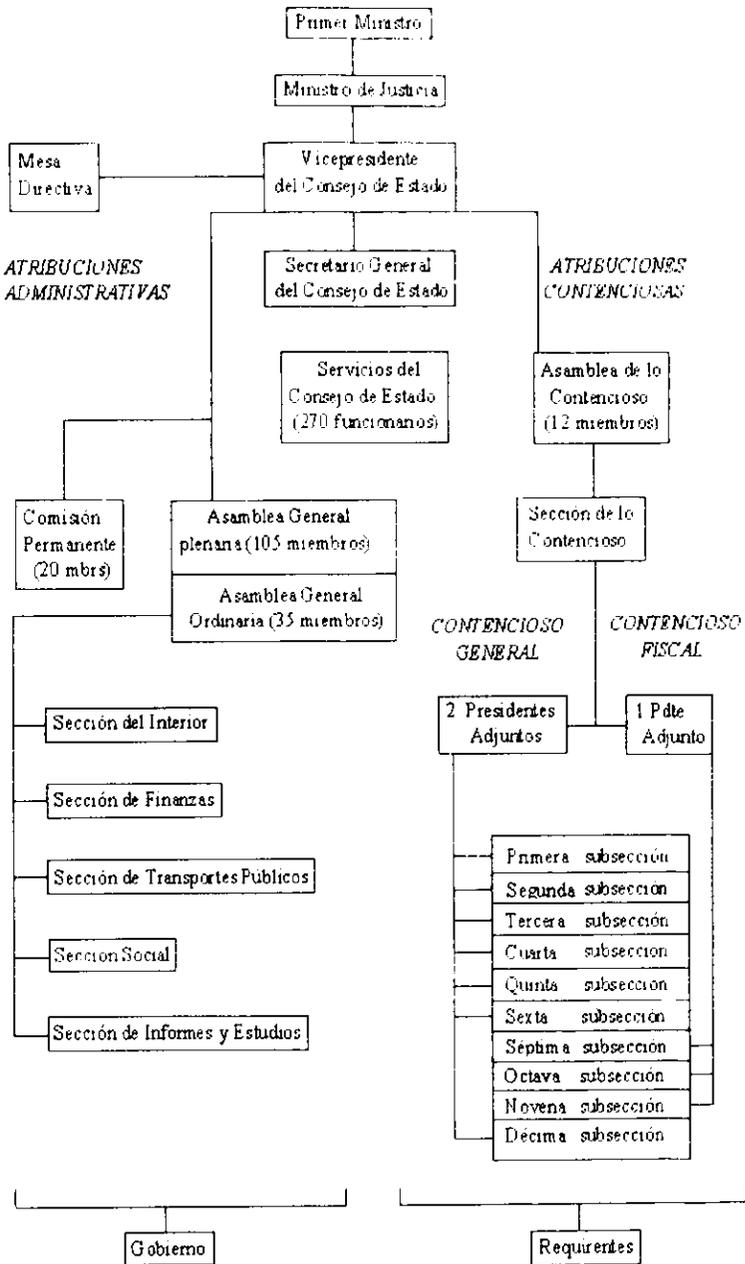
Estamos presenciando, dice, el fin de un paradigma.²¹¹

Antes de concluir con este inciso, nos resta mencionar la función del Consejo de Estado como "*vivero de servidores de la Nación*", por la cual el instituto proporciona funcionarios para servir en la administración activa o ejercer un mandato parlamentario. El Presidente de la República Georges Pompidou, apunta Thery, era miembro del Consejo de Estado.²¹²

²¹¹ GARCÍA DE ENTERRIA, EDUARDO. *Hacia una Nueva Justicia Administrativa*, Editorial Civitas, Madrid, 1992. Segunda Edición, Páginas 102 y 103

²¹² THERY, JEAN-FRANCOIS, Op., Cit., Página 23

ORGANIGRAMA DEL CONSEJO DE ESTADO ²¹³



213 Proporcionado por la Embajada de Francia en México

2.3. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

Tomando en consideración los distintos modelos del contencioso administrativo antes citados, nos referiremos en este inciso a la naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación, su organización básica y competencia, no sin antes mencionar los dos intentos que se dieron en el país el siglo XIX para erigir un tribunal administrativo.

2.3.1. ANTECEDENTES.

Hasta la aparición del Tribunal Fiscal de la Federación con la Ley de Justicia Fiscal de 1936 (vigente el primero de enero de 1937), el sistema contencioso administrativo en nuestro país había sido de corte judicialista. Es decir, que las controversias surgidas entre la administración pública federal y los particulares eran resueltas por el Poder Judicial de la Federación.²¹⁴ Sólo dos excepciones a esta tradición pueden mencionarse.

El 23 de abril de 1853, el General Santa Anna expidió las "*Bases para la administración de la República hasta la promulgación de la Constitución*", cuya sección segunda establecía el Consejo de Estado.²¹⁵

²¹⁴ Un exhaustivo estudio del sistema judicialista en México puede consultarse en ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO M., *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Op. Cit., Páginas 17 y siguientes.

²¹⁵ TENA RAMÍREZ, FEI.IPE, *Leyes Fundamentales de México*. Editorial Porrúa, México, 1983, Decimosegunda Edición, Páginas 482 a 484.

Con fundamento en las citadas “Bases”, Teodosio Lares, a la sazón Ministro de Justicia de Santa Anna,²¹⁶ influido por la doctrina francesa elaboró el proyecto de Ley para el arreglo de lo contencioso administrativo,²¹⁷ decretada por el Presidente de la República el 25 de mayo de 1853, que constituye el antecedente nacional más importante de nuestro actual Tribunal Fiscal de la Federación, por tratarse de la primera vez que en México se instituye un tribunal administrativo al estilo francés o, como dice Armenta Calderón, de tipo “continental europeo de justicia retenida.”²¹⁸

A semejanza de la legislación francesa, la “Ley Lares” decía, en sus artículos primero y cuarto:

“Art. 1°. No corresponde a la autoridad judicial el conocimiento de las cuestiones administrativas.”

Art. 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.”²¹⁹

En la misma fecha, el Presidente Santa Anna, con el refrendo del ministro Lares, expidió el “Reglamento de la Ley expedida con esta fecha sobre lo contencioso administrativo.”²²⁰

²¹⁶ IBARRA GIL, RAFAEL, *Pasado del Tribunal Fiscal de la Federación, en Congreso Internacional de Justicia Administrativa. LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación*, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997, Primera Edición, Tomo VI, Páginas 16 a 18.

²¹⁷ CASTAÑÓN, JESÚS, *Introducción a Teodosio Lares*, en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Tomo XXI, Numeros 83-84, Editorial UNAM, México, 1971, Página 519.

²¹⁸ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, Op. Cit., Página 68.

²¹⁹ CABRERA ACEVEDO, LUCIO, *La Suprema Corte de Justicia a mediados del siglo XIX*, Editorial Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 1987, Primera Edición, Página 175.

²²⁰ *Ibid.*, Páginas 176 a 183.

Si bien la célebre “Ley Lares” tiene importancia histórica, prácticamente no tuvo aplicación porque la situación política del país, de todos conocida, no era propicia para el desarrollo de las instituciones administrativas.

“Respecto a la aplicación práctica que haya tenido la ley Lares sobre lo contencioso administrativo existen muy pocos datos. En el libro de Actas de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia del año de 1853 aparece que en la sesión de 16 de agosto, Lucas de Tijera demandó al Supremo Gobierno el pago de 44,493.35 pesos, adeudo procedente de un contrato celebrado para proporcionar mulas al ejército, cuando estaba en Texas. La Sala aprobó la petición del procurador General de pasar este juicio a la sección respectiva del Consejo de Estado, por versar sobre una cuestión contenciosa administrativa.”²²¹

Por lo demás, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siguiendo el criterio de Vallarta, declaró inconstitucional la ley que venimos comentando, por supuesto, en relación con la Carta fundamental de 1857. En un juicio resuelto el 27 de junio de 1879, Vallarta fundó su voto explicando, entre otras razones, que:

“Entre nosotros, en nuestra legislación nacional, existe también una ley que consagra esa institución de lo contencioso-administrativo. Es la de 25 de Mayo de 1853 y su reglamento de la misma fecha, expedidos por el dictador Santa Anna. Pero ¿puede ser compatible con nuestro Código fundamental semejante institución que hace al Poder administrativo, en ciertos casos, juez de los negocios en que es parte? Sin analizar en todos sus pormenores esta cuestión, porque esto no es del caso, basta para resolverla negativamente la lectura

²²¹ CABRERA ACEVEDO, LUCIO. *La Suprema Corte de Justicia en el siglo XIX*, Editorial Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 1997, Primera Edición, Tomo I, Página 204.

de algunos textos de la Constitución. No puede el Poder administrativo de la República, juzgar, fallar litigios aunque sean suscitados entre él y los particulares, porque el art. 5º de esta ley prohíbe que ese Poder y el judicial se reúnan en una persona o corporación. Y los artículos 97 y 98, lejos de permitir que el Poder ejecutivo juzgue aun sobre sus propios contratos, encomiendan expresamente al judicial la facultad de conocer de las controversias sobre cumplimiento y aplicación de las leyes federales y de aquellas en que la Federación fuere parte. Estos textos son decisivos, y sin necesidad de citar nuestras leyes constitucionales desde las más antiguas, como la de 14 de Febrero de 1826, que consignan al Poder judicial el conocimiento de las disputas que se susciten sobre contratos celebrados aun por el Ejecutivo federal, es imposible entre nosotros aceptar lo contencioso-administrativo, sostener como constitucional la facultad de que la administración goza en otras naciones, de fallar asuntos litigiosos.”²²²

En relación con los ordenamientos de Teodosio Lares, Armienta Calderón observa que:

“La vigencia de estas leyes fue precaria, pues fueron derogadas por la Ley Juárez de 23 de noviembre de 1855. Sólo es de lamentarse que el genio jurídico de Lares hubiese estado al servicio de un régimen repudiado por el pueblo mexicano.”²²³

La Constitución de 1857, por su parte, volvió plenamente al sistema judicialista, según se desprende de su artículo 97, fracción I.

Fue durante el segundo imperio cuando por segunda vez se intentó establecer un Consejo de Estado que resolviera las controversias administrativas. Este órgano, además, desempeñaba las

²²² VALLARTA, IGNACIO L., *Cuestiones Constitucionales (Votos)*, Op. Cit., Páginas 351 y 352.

²²³ Op., Cit., Página 72.

funciones que le encomendaba el artículo 6° del Estatuto Provisional del Imperio Mexicano de 10 de abril de 1865, que consistían en elaborar proyectos de leyes y reglamentos y en ser consultor del emperador.²²⁴

La Ley sobre lo Contencioso Administrativo y su Reglamento, fueron firmados por Maximiliano el primero de noviembre de 1865; en esencia, restablecieron la ley y el reglamento de Lares de 1855,²²⁵ y por razones históricas conocidas fue nula su efectividad.

El artículo 104, en su fracción I, de la Constitución que actualmente nos rige, continuó la tradición judicialista, encargando a los tribunales federales resolver las controversias que se susciten por la aplicación de leyes federales.

Y al entrar en vigor la Ley de Justicia Fiscal (primero de enero de 1937), “se restableció el contencioso administrativo en México, instituyéndose el Tribunal Fiscal de la Federación”,²²⁶ con lo que se inicia una nueva fase del contencioso administrativo en el México independiente.²²⁷

Narra Carrillo Flores que en los primeros años de la década de los treinta, era preocupación del Secretario de Hacienda

²²⁴ CABRERA ACEVEDO, LUCIO, *Documentos Constitucionales y Legales Relativos a la Función Judicial. 1810-1917*, Editorial Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 1997, Primera Edición, Tomo II, Página 154.

²²⁵ *Ibid.*, Páginas 163 a 172.

²²⁶ GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, ALFONSO. *La Justicia Tributaria en México*, Editorial Jus, México, 1992, Primera Edición, Página 209.

²²⁷ LÓPEZ RIOS, PEDRO, *La justicia administrativa a nivel nacional*, en *Boletín del Departamento de Investigaciones jurídicas de la Facultad de Derecho de la Universidad de Guanajuato*, Número 13-14, Guanajuato, 1984, Página 5.

reformular la Ley de la Tesorería de la Federación, que establecía un juicio sumario a favor de los particulares para oponerse al cobro de créditos fiscales, el cual resolvían los tribunales federales. Recuerda el autor citado:

“...al pedirme el secretario de Hacienda Bassols parecer, en diciembre de 1934, acerca de las modificaciones que convenía introducir en la Ley de la Tesorería de la Federación, sugiriese yo que el juicio sumario de oposición se suprimiera y que en su lugar se crease un procedimiento moderno, rápido, eficaz, a cargo de un tribunal administrativo especializado e independiente, que recogiera y armonizara tanto las experiencias mexicanas como lo que fuese aprovechable de la legislación y la doctrina extranjeras.

El ministro acordó que se formara una comisión compuesta por Manuel Sánchez Cuen, por Alfonso Cortina y por mí, para que hiciera un estudio de la idea y eventualmente redactara un proyecto.”²²⁸

Sin duda, la Ley de Justicia Fiscal es trascendental porque marca una nueva época en la historia del Derecho Administrativo en México y, más concretamente, de la justicia administrativa, por encargar la jurisdicción administrativa a un órgano que, aunque formalmente administrativo, gozaba de cierta autonomía.

Esta ley, como nos explica Jaime Cadena Rojo, *“unificó toda la legislación que regulaba la fase contenciosa del procedimiento tributario, haciéndolo congruente y ordenado; estableciendo, además,*

²²⁸ CARRILLO FLORES, ANTONIO, *Orígenes y Desarrollo del Tribunal Fiscal de la Federación*, en *Estudios de Derecho Administrativo y Constitucional*, Editorial UNAM, México, 1987, Primera Edición, Página 204.

un solo órgano jurisdiccional para administrar justicia en dicha materia.”²²⁹

Nacido como tribunal administrativo de justicia delegada, el Tribunal Fiscal de la Federación era competente, inicialmente para conocer exclusivamente de la materia tributaria (artículo 14); y sus fallos, además de ser emitidos en representación del Presidente de la República, tenían fuerza de cosa juzgada (artículos 1° y 57). Es evidente la influencia de la legislación y doctrina francesas en los juristas mexicanos que dieron forma al proyecto de Ley de Justicia Fiscal.

Fue efímera la vida de la ley que creó al Tribunal Fiscal de la Federación, pero el ordenamiento que la substituyó a partir del primero de enero de 1939, esto es, el Código Fiscal de la Federación, recogió sus disposiciones.²³⁰

2.3.2. SU NATURALEZA JURÍDICA.

Hemos mencionado en este capítulo, así sea someramente, las distintas formas que puede adoptar el contencioso administrativo. Ahora, cabe la pregunta ¿De qué naturaleza es nuestro Tribunal Fiscal de la Federación?.

²²⁹ CADENA ROJO, JAIME, *Orígenes y Desarrollo del Contencioso Administrativo en México*, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, segundo número extraordinario, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1966. Páginas 238 y 239.

²³⁰ GARCÍA CÁCERES, JORGE ALBERTO, *Evolución de la Justicia Fiscal y Administrativa en el Tribunal Fiscal de la Federación*, en *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Año II Número 3, México, 1997, Páginas 84 y siguientes.

Originalmente era de carácter formalmente administrativo, es decir, se encontraba enclavado dentro del Poder Ejecutivo, según se advierte de la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal que en lo conducente dice:

“El Tribunal Fiscal de la Federación estará colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo (lo que no implica ataque al principio constitucional de la separación de Poderes, supuesto que precisamente para salvaguardarlo surgieron en Francia los tribunales administrativos); pero no estará sujeto a la dependencia de ninguna autoridad de las que integran ese Poder, sino que fallará en representación del propio Ejecutivo por delegación de facultades que la ley le hace. En otras palabras será un tribunal administrativo de justicia delegada, no de justicia retenida. Ni el Presidente de la República ni ninguna otra autoridad administrativa, tendrán intervención alguna en los procedimientos o en las resoluciones del Tribunal. Se consagrará así, con toda precisión, la autonomía orgánica del cuerpo que se crea; pues el Ejecutivo piensa que cuando esa autonomía no se otorga de manera franca y amplia, no puede hablarse propiamente de una justicia administrativa.”²³¹

Esto significa que al principio, el Tribunal Fiscal de la Federación era de la misma naturaleza que el Consejo de Estado francés: órgano ubicado dentro del Poder Ejecutivo pero con autonomía (justicia delegada) para dictar sus fallos dentro de un procedimiento materialmente jurisdiccional. Nuestro tribunal se ha caracterizado, desde su aparición en el medio jurídico, por realizar solamente una de las funciones del aludido consejo: lo contencioso administrativo, toda vez que no es órgano de consulta de la

²³¹ Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de 1936, Págs. 2.

administración pública ni tiende a proveerla, de manera más o menos sistemática, de funcionarios.²³² Así que es más adecuado decir que el Tribunal Fiscal de la Federación se asemeja no tanto al Consejo de Estado francés, sino a su Sección de lo Contencioso.

La exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal también explicó que el "tribunal pronunciará tan solo fallos de nulidad"; y que el "contencioso que se regula será lo que la doctrina conoce con el nombre de contencioso de anulación."

El primer Código Fiscal de la Federación (de 1938), como ya expresamos, reprodujo las normas de la Ley de Justicia Fiscal en cuanto a la naturaleza del Tribunal. Pero el segundo Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del primero de abril de 1967, así como la primera Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, también en vigor desde la indicada fecha, marcan una modificación radical de la naturaleza del Tribunal, pues desde entonces dejó de pertenecer al Poder Ejecutivo para transformarse en un órgano jurisdiccional (desde un punto de vista material) dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, como decía el artículo primero de la mencionada ley orgánica (y sigue diciendo la ley ahora en vigor), con lo cual alteró substancialmente el sistema francés que los creadores de la Ley de Justicia Fiscal habían tomado como modelo en 1936.

²³² ARREOLA ORTIZ, LEOPOLDO ROLANDO, *Análisis Comparativo entre el Tribunal Fiscal de la Federación y el Consejo de Estado Francés*, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tercera Época, Año I, Marzo de 1988, México, Páginas 81 a 83.

Por lo tanto, desde 1967 ya no podemos decir que el tribunal es un órgano administrativo de justicia delegada, puesto que ha adquirido plena independencia de la administración activa. Esta reforma es congruente con la enmienda que sufrió el artículo 104, fracción I, constitucional en el mismo año,²³³ de acuerdo con la cual las leyes federales pueden instituir tribunales de lo contencioso administrativo plenamente autónomos para emitir sus sentencias.

La Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación de 1978, así como la actualmente en vigor, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, conservan desde luego la autonomía de la institución. Entonces ¿Cómo podemos definir la actual naturaleza jurídica del Tribunal Fiscal de la Federación?

Si bien es indiscutible que lleva a cabo una función jurisdiccional no pertenece formalmente al Poder Judicial Federal, lo que se corrobora con la lectura del capítulo IV "*Del Poder Judicial*" (artículos 94 a 107) del título tercero de la Carta de Querétaro y de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación (1995). Tampoco el capítulo III "*Del Poder Ejecutivo*" (artículos 80 a 93) del mismo título, ni la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (artículos 2° a 9°), lo reputan perteneciente a la administración pública federal. Además, es ostensible que no se encuentra eslabonado en la organización ejecutiva jerarquizada.

²³³ Supra, capítulo I inciso 6

Lo que sí encontramos es la fracción XXIX-H del artículo 73 de nuestra Carta Magna, que prevé la existencia de tribunales de lo contencioso administrativo *"dotados de plena autonomía para dictar sus fallos."*

Esto nos lleva a la conclusión de que el Tribunal Fiscal de la Federación desarrolla una labor jurisdiccional en forma independiente tanto del Poder Ejecutivo como del judicial; y como su independencia del Poder Legislativo resulta más que evidente, debemos determinar que el artículo 73, fracción XXIX-H, establece una excepción al principio de la división de poderes a que se refiere el artículo 49 de la propia Constitución.

Esta es la opinión de Briseño Sierra, quien en el Tercer Congreso Mexicano de Derecho Procesal expuso que:

"Queda, entonces, por determinar la adscripción del Tribunal. Desde luego no pertenece al Poder Judicial y no tendría sentido investigar sus relaciones con el Poder Legislativo. Al perder su teórica dependencia del Ejecutivo, ha quedado como órgano autónomo cuyas atribuciones son establecidas en la Ley Orgánica, de modo que cabría concluir que, pese a lo dispuesto por el artículo 49 de la Constitución Federal, el Supremo Poder de la Federación no se divide en tres órganos, y, al Legislativo, al Ejecutivo y al Judicial, tendrán que sumarse por lo menos otros tres: el llamado Poder Constituido, encargado de reformar la Constitución (Congreso de la Unión más Legislaturas estatales), Ministerio Público único competente para el ejercicio de la acción penal y, ahora, el Tribunal Fiscal, con personalidad propia,

legalmente autónomo y competente para juzgar en materia administrativa.”²³⁴

Desde luego que tiene razón Briseño, si no entonces ¿de qué manera debe concebirse la autonomía de que habla el artículo 73, fracción XXIX-H, ya citado?; el tribunal sería autónomo ¿frente a que o quién?

Asimismo, debemos entender que tanto la referencia que hace el artículo 107, fracciones III y V, constitucional a los “tribunales administrativos”, como el hecho de que el artículo primero de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación lo denomine como un “tribunal administrativo”, sólo indican la materia de la que conoce el Tribunal Fiscal, pero de ninguna manera denotan que forme parte de la administración ejecutiva.

Por esta razón no compartimos el parecer de Delgadillo, quien asevera que el Tribunal Fiscal de la Federación:

“Es un tribunal administrativo, ubicado dentro del marco del Poder Ejecutivo sin sujeción a las autoridades que integran ese poder y que actúa por delegación de facultades que la ley le otorga.”²³⁵

Por otro lado, el Tribunal Fiscal de la Federación substancia y resuelve juicios de plena jurisdicción pues, aparte de que

²³⁴ BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, *Organización del Tribunal Fiscal*, en *Tercer Congreso Mexicano de Derecho Procesal*, Editorial UNAM, México, 1969, Primera Edición, Página 207.

²³⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO, *Principios de Derecho Tributario*, Editorial Limusa, México, 1997, Octava Reimpresión de la Tercera Edición (1987), Página 205. En el mismo sentido que Delgadillo opina GONZÁLEZ COSÍO, ARTURO, *El Poder Público y la Jurisdicción en Materia Administrativa en México*, Editorial Porrúa, México, 1976, Primera Edición, Páginas 94 y 95.

tramita un auténtico proceso y de que sus fallos tienen efectos relativos (sólo entre las partes), un requisito de procedencia se refiere a la afectación del interés jurídico de la parte actora, lo que implica que el juicio federal administrativo únicamente procede cuando se plantea la violación a un derecho subjetivo, de acuerdo con el artículo 202, fracción I, del Código Fiscal de la Federación. Y de acuerdo con los artículos 239 y 239-B del mismo ordenamiento, tiene facultades para indicar a la autoridad demandada la forma y términos en que debe cumplir la sentencia, así como para requerir el cumplimiento del fallo. Puede incluso, tratándose de la impugnación de resoluciones recaídas a recursos administrativos, substituirse a la autoridad demandada a fin de estudiar agravios que en sede administrativa no fueron planteados por el entonces recurrente (artículo 197, tercer párrafo del Código Tributario Federal).

En suma, tomando en consideración la evolución que ha experimentado el Tribunal Fiscal de la Federación durante sus 63 años de existencia, sobre todo el acrecentamiento de su competencia, bien podemos decir que constituye un Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo independiente y de plena jurisdicción. En realidad su denominación ya no es adecuada puesto que su competencia va más allá de la materia fiscal: ya es en la actualidad un auténtico Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Sin embargo, debemos apuntar que debido a que sus sentencias son revisadas por el Poder Judicial Federal, a través del amparo y del recurso de revisión, el sistema de lo contencioso administrativo mexicano a nivel federal es mixto pues involucra tanto al tribunal independiente como a órganos formalmente judiciales. Sería conveniente, en aras de continuar con el desarrollo del Tribunal Fiscal de la Federación, convertirlo en una Suprema Corte de Justicia Administrativa, eliminando los medios de control a que está sometido por parte del Poder Judicial Federal.

En relación con las facultades consultivas que posee la institución francesa, estimamos que, dada la tradición mexicana es más apropiado que el Tribunal Fiscal de la Federación se mantenga al margen de las funciones de la administración pública, pues la obtención de la independencia del tribunal ha sido un logro que, lejos de ponerse en riesgo, debe consolidarse. Por lo demás, de acuerdo con los artículos 102, apartado A, constitucional y 43 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el que presta apoyo técnico y asesoría al Ejecutivo Federal es el Consejero Jurídico.

Preguntándose si resultaría conveniente que el tribunal fuera asesor del Ejecutivo, Arreola opina que, atendiendo a nuestra estructura constitucional, la respuesta debe ser:

“... en sentido negativo, pues ello traería la ruptura de nuestro orden político constitucional al permitir a un órgano jurisdiccional, como a pesar de todo lo es el Tribunal Fiscal de la Federación, desarrollar una función que compete a otro poder,

como lo es el Congreso de la Unión; por lo que la conclusión que se impone sería en el sentido de procurar que el Poder Legislativo ejerza su verdadera función y apruebe sólo los ordenamientos jurídicos que tengan la calidad suficiente, tanto de estilo como de fondo, para garantizar la regulación idónea del fenómeno que les diera origen.”²³⁶

2.3.3. ESTRUCTURA ORGÁNICA.

Tanto la Ley de Justicia Fiscal como el primer Código Fiscal de la Federación (1938) regulaban lo concerniente a la organización y competencia del Tribunal Fiscal de la Federación. El segundo código (1967) dejó de referirse a estos aspectos, porque el día en que entró en vigor (primero de abril de 1967) también inició su vigencia la primera Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación que se hizo cargo de esos temas.²³⁷

La segunda ley orgánica data de 1978; y la tercera, que es la que se encuentra en vigor desde el primero de enero de 1996, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995.

De acuerdo con el artículo 2° de la nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, la institución se integra por una Sala Superior y por las Salas Regionales.

La Sala Superior se compone de once magistrados, uno

²³⁶ ARREOLA ORTÍZ, LEOPOLDO ROLANDO, Op. Cit., Página 83.

²³⁷ MARGAÍN MANAUTOU, EMILIO, *Ley de Justicia Fiscal de 1936 y Código Fiscal de la Federación de 1938*, Editorial Porrúa, México, 1997, Primera Edición, Página 309.

de los cuales es el Presidente, y funciona en pleno o en dos secciones, emulando la denominación que utiliza el Consejo de Estado francés. Para que el Pleno pueda sesionar el quórum debe ser de siete magistrados (artículo 12), tomándose las decisiones por unanimidad o mayoría de votos.

Las sesiones que celebre el pleno deben ser públicas, excepto cuando se trate de la designación del Presidente, de asuntos administrativos o la moral, el interés público o la ley así lo exijan, casos en los que serán privadas (artículo 15).

Por lo que respecta al nombramiento del Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación, el artículo 23 ordena que durará dos años, sin que la persona designada pueda ser reelecta en forma inmediata, así que si es factible la reelección para un bienio posterior.

Las secciones de la Sala Superior se componen de cinco magistrados cada una, de entre los cuales es electo el Presidente (de la sección), así que el Presidente del Tribunal no integra sección. Es indispensable la presencia de por lo menos cuatro magistrados para que puedan tener lugar las sesiones (artículo 17). Al igual que en el Pleno, las decisiones se toman por unanimidad o mayoría de votos (artículo 18); y las sesiones deben ser públicas, con las excepciones ya apuntadas.

Los Presidentes, tanto de sección como de Sala Regional, duran en su cargo un año y no pueden ser reelectos para el periodo inmediato siguiente.

Es plausible esta nueva organización de la Sala Superior (funcionando desde 1996), puesto que dividiendo el trabajo en dos secciones, que actúan de manera independiente, es claro que los juicios serán resueltos con mayor rapidez. Conviene destacar que ambas tienen su residencia en el Distrito Federal.

Por otra parte, las Salas Regionales se integran con tres magistrados cada una, siendo necesaria la presencia de todos para que se puedan celebrar las sesiones, aunque para fallar es suficiente la mayoría de votos (artículo 27). Ya no se prevé la designación de magistrados supernumerarios para suplir ausencias de los numerarios.

Para el establecimiento de las Salas Regionales, el artículo 28 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación que venimos examinando, divide al territorio nacional en once regiones:

- I. Del Noroeste, con jurisdicción en los Estados de Baja California, Baja California Sur, Sinaloa y Sonora.**
- II. Del Norte-Centro, con jurisdicción en los Estados de Coahuila, Chihuahua, Durango y Zacatecas.**
- III. Del Noreste, con jurisdicción en los Estados de Nuevo León y Tamaulipas.**
- IV. De Occidente, con jurisdicción en los Estados de Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit.**
- V. Del Centro, con jurisdicción en los Estados de Guanajuato, Michoacán, Querétaro y San Luis Potosí.**
- VI. De Hidalgo-México, con jurisdicción en los Estados de Hidalgo y de México.**

- VII. Del Golfo-Centro, con jurisdicción en los Estados de Tlaxcala, Puebla y Veracruz.
- VIII. De Guerrero, con jurisdicción en el Estado de Guerrero.
- IX. Del Sureste, con jurisdicción en los Estados de Chiapas y Oaxaca.
- X. Peninsular, con jurisdicción en los Estados de Campeche, Tabasco, Quintana Roo y Yucatán.
- XI. Metropolitana, con jurisdicción en el Distrito Federal y en el Estado de Morelos.”.

Como se ve, el precepto suprimió la región “Morelos”, que tenía jurisdicción en el Estado del mismo nombre, para extender la “Metropolitana” al territorio de dicha entidad federativa.

Hasta el 31 de diciembre de 1995, estaban en funciones 18 Salas Regionales: seis en la región Metropolitana, dos en la Hidalgo-México y una en cada una de las otras diez regiones.²³⁸ Además de eliminar una región y, por ende, la Sala Regional de Morelos, la nueva ley orgánica creó las Salas Séptima y Octava Regionales Metropolitanas, con lo que el número total ascendió a 19.

De suma importancia es la disposición contenida en el artículo 29 que dice:

“Artículo 29. En cada una de las regiones habrá el número de Salas que acuerde el Pleno de la Sala Superior, las cuales tendrán la sede que el mismo señale.”.

²³⁸ PERALTA DE GREGORIO, ALMA, *Informe de 1995 rendido a la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación*, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1995, Páginas 7 a 11.

Esto quiere decir que el Pleno de la Sala Superior tiene facultades para instituir Salas Regionales y determinar el lugar donde tendrán su residencia. Y precisamente haciendo uso de esas atribuciones, reiteradas en el artículo 16, fracción II, de la propia ley orgánica, por acuerdo del 15 de enero de 1997, creó 6 nuevas Salas Regionales: La Segunda Sala Regional del Centro, la Segunda Sala Regional del Noreste, la Segunda Sala Regional del Noroeste, la Novena Sala Regional Metropolitana, la Décima Sala Regional Metropolitana y la Decimaprimeras Sala Regional Metropolitana.²³⁹ Y mediante acuerdos números G/25/98 y G/11/99 (Diario Oficial del 5 de julio de 1999), creó las Salas Segunda y Tercera Regionales del Golfo-Centro, la Segunda y la Tercera Regionales de Occidente y la Segunda Sala Regional del Norte-Centro.

Un aspecto de ingente importancia es el relativo a la designación de los magistrados, pues forma parte de las "garantías judiciales", establecidas en favor de los justiciables, y que se refieren a los instrumentos que tienen por objeto garantizar la independencia e imparcialidad de los juzgadores.²⁴⁰ Al respecto, el artículo 3º preceptúa que los magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación

²³⁹ AGUIRRE PANGBURN, RUBEN, *Informe de 1997 rendido al Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación*, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997.

²⁴⁰ OVALLE FAVELA, JOSÉ, *La Administración de Justicia en México*, en *Administración de Justicia en Iberoamérica*, Editorial UNAM, México, 1993, Primera Edición, Páginas 86 y 87.

serán nombrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado.

Criticando esta manera de hacer los nombramientos, Cortés Figueroa (aun cuando se refería a la ley anterior) nos decía que:

“... no es convincente una supuesta libertad de juzgamiento por esa simple formal intervención del Senado, ni porque los magistrados del tribunal no podrán ser removidos sino en los casos de responsabilidad previstos para los funcionarios del Poder Judicial de la Federación y según el procedimiento aplicable (artículo 3º., segundo párrafo), ni por la previsión de que sus emolumentos no podrán reducirse durante el lapso de su encargo (artículo 7º.). Mucho más atinada sería la designación resultante de apreciable carrera profesional, según curriculum, antecedentes de apolitismo, concurso u oposiciones ante calificado jurado y alguna expectativa de mayor permanencia sin llegar a los extremos de una inamovilidad poco resultante en el medio latino.”²⁴¹

Estamos de acuerdo en que el sistema de nombramiento de los magistrados podría ser mucho mejor. Proponemos que los titulares de las Salas Regionales sean designados por el Pleno de la Sala Superior, respetando una carrera judicial en materia administrativa, con la finalidad de conceder a los secretarios del tribunal el derecho al ascenso, como, según nos explica Martínez Rosaslanda, ocurre en Francia:

“... en el Consejo de Estado y en los Tribunales Administrativos sus integrantes cuentan con el

²⁴¹ CORTÉS FIGUEROA, CARLOS, *Justicia Administrativa Reformada*, en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Tomo XXVIII, Número 110, Editorial UNAM, México, 1978, Página 391.

derecho al ascenso, así, quienes ingresan a las funciones de dichos cuerpos administrativos en la última categoría, transcurrido cierto tiempo tienen el derecho a ser tomados en cuenta para ocupar las plazas de inmediata categoría, considerando su antigüedad y sus aptitudes, así como la constancia y diligencia demostradas en el desempeño de su cargo.”²⁴²

La carrera judicial es, definitivamente, necesaria, debido a la especialidad y profesionalismo que requieren los magistrados. Como dice Flores García, *“la implantación, funcionamiento y control de la carrera judicial estimamos que constituye uno de los varios factores que intervienen en el problema de la administración de justicia”*,²⁴³ en la inteligencia de que por carrera judicial se entiende *“el tránsito por etapas o escalones progresivos recorridos por los jueces profesionales, incluyendo el peldaño de ingreso y finalizando con el retiro.”*²⁴⁴

También Azuela Güitrón se inclina por el establecimiento de la carrera judicial en el Tribunal Fiscal de la Federación:

“El establecimiento de estímulos a través de grados significativos entre los propios secretarios, así como la necesidad de que los cargos de magistrados de Sala Regional, primero, y de la Sala Superior después, sean cubiertos conforme a ese procedimiento, debe establecerse, no simplemente por reconocer el trabajo de cada quien, sino principalmente porque se alentaría la preparación y esfuerzo del personal profesional, evitándose actitudes de justificada amargura y resentimiento, reflejadas en trabajo adocenado y falto de interés. De

²⁴² MARTÍNEZ ROSASLANDA, SERGIO, *El Ingreso y el Ascenso en los Tribunales Administrativos y en el Consejo de Estado de Francia*, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tercera Época, Año I, México, Marzo de 1988, Páginas 75 y 76.

²⁴³ FLORES GARCÍA, FERNANDO, *La Carrera Judicial*, en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Tomo XVII, Número 65, Editorial UNAM, México, 1967, Página 251.

²⁴⁴ *Ibid.*, Página 253.

este modo se conservarían los buenos elementos con vocación judicial, pues no tendrían que emigrar ante la falta de expectativas dentro del propio Tribunal.”²⁴⁵

Asimismo, proponemos que los magistrados de la Sala Superior sean nombrados por el Senado de entre los magistrados de Sala Regional que hayan sido ratificados, tomando en cuenta su curriculum, su desempeño y su antigüedad. Con esto se consolidaría la independencia del tribunal.

Seguramente que el sistema que sugerimos evitaría la situación a que aludía Nava Negrete:

“Me consta que no todos los que son magistrados, merecen el título de tales, aunque sea difícil reconocerlo. Creo que muchos nombramientos de Magistrados no han sido sólidos, objetivos, como para garantizar esa justicia a la que me he referido. El procedimiento de nombramiento, vigente, de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación no es idóneo ya.”²⁴⁶

El artículo 3º., asimismo, establece que los magistrados durarán 6 años en el primer ejercicio de su encargo, al término del cual, tratándose de los de la Sala Superior, podrán ser designados por segunda y última vez para un periodo de 9 años; y que los de Sala Regional pueden ser nombrados para un segundo periodo de 6 años, adquiriendo la inamovilidad si son nuevamente designados al concluir ese segundo periodo.

²⁴⁵ AZUELA GUITRÓN, MARIANO, *El Tribunal Fiscal de la Federación*, en *Revista Jurídica*, Tomo II, Número 10, Editorial Universidad Iberoamericana, México, Julio de 1978, Páginas 135 y 136.

²⁴⁶ NAVA NEGRETE, ALFONSO, *Autonomía del Tribunal Fiscal de la Federación*, en *Autonomía y Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación*, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1995, Primera Edición, Página. 104.

Es criticable que a los magistrados de Sala Regional se exija ser nombrados tres veces para obtener la inamovilidad. Consideramos que bastaba el segundo nombramiento (o ratificación) para que la adquirieran, como decía la ley orgánica vigente hasta el 31 de diciembre de 1995. Parece que el legislador no desea magistrados inamovibles, olvidándose de que la inamovilidad de los juzgadores no se establece para favorecer a personas en lo particular, sino en beneficio de la sociedad, pues la estabilidad de los magistrados es un elemento que coadyuva a garantizar a los justiciables que las resoluciones de los juicios serán emitidas por funcionarios independientes e imparciales.²⁴⁷ La nueva ley, en este aspecto, desafortunadamente ha involucionado.

También es valiosa, en cuanto que fortalece las garantías judiciales, la norma contenida en el penúltimo párrafo del aludido artículo 3º., que dice que los magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación solamente pueden ser privados de su cargo en las mismas condiciones previstas para los jueces y magistrados inamovibles del Poder Judicial de la Federación.

Recapitulando, sugerimos que el artículo 3º. de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación tenga una redacción similar a ésta:

“Art. 3º.- El Pleno de la Sala Superior nombrará a los magistrados de las Salas Regionales de entre los

²⁴⁷ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Organización de los Tribunales Administrativos*, Op. Cit., Página 106.

secretarios del tribunal, en estricto respeto a la carrera judicial administrativa. Durarán en su cargo seis años, al término de los cuales, si son ratificados por el propio Pleno, sólo podrán ser privados de su puesto en las mismas condiciones que los magistrados inamovibles de Poder Judicial de la Federación.

El Senado de la República designará a los magistrados que integrarán la Sala Superior, de entre los magistrados de Sala Regional, tomando en consideración su eficiencia, capacidad y probidad en el desempeño de su función jurisdiccional y, en igualdad de condiciones, su antigüedad en la carrera judicial administrativa, teniendo preferencia los que se encuentren ratificados. Durarán seis años en el ejercicio de su encargo, al término de los cuales adquirirán inamovilidad en los términos antes apuntados, si son nuevamente designados por el Senado.

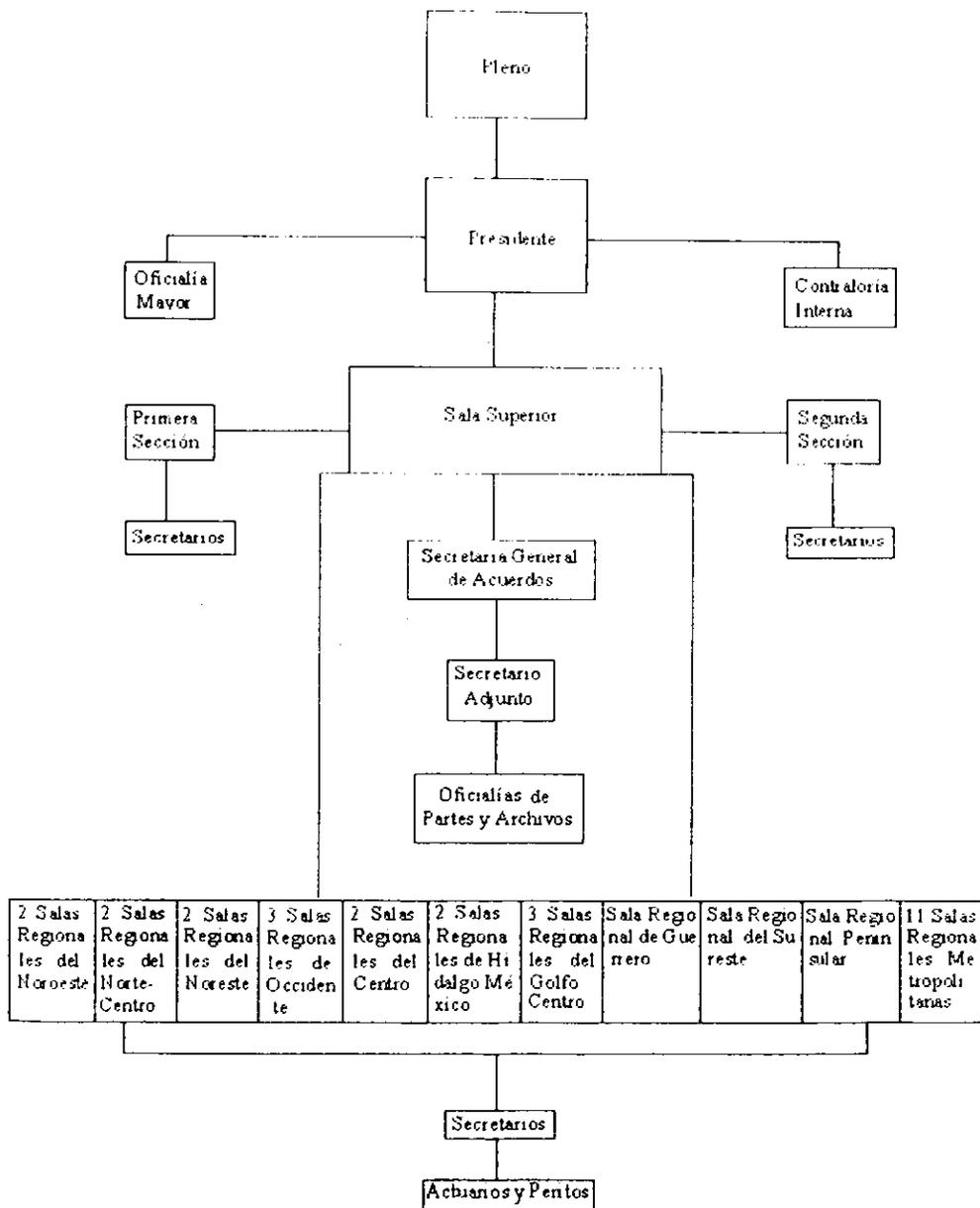
Si un magistrado de Sala Regional es designado de Sala Superior o viceversa, el término se contará a partir de la nueva designación, salvo que ya sea inamovible, caso en el que conservará su calidad.”.

En relación con los requisitos para ser magistrado, el artículo 4º. de la ley orgánica prescribe que es necesario ser mexicano por nacimiento sin haber adquirido otra nacionalidad, estar en pleno goce y ejercicio de sus derechos civiles y políticos, ser mayor de 35 años, de notoria buena conducta, poseer con antigüedad mínima de 10 años título profesional de licenciado en derecho y tener cuando menos 7 años de práctica en materia fiscal. A estos requisitos agregaríamos, a manera de propuesta, el de llevar la carrera judicial administrativa, en los términos arriba expuestos. El mismo precepto dispone, en su segundo párrafo, que es causa de retiro forzoso padecer incapacidad física o mental para desempeñar el cargo y, tratándose de los magistrados de las salas regionales, cumplir 70 años de edad.

Congruentes con nuestra propuesta, el supuesto de retiro forzoso por edad también sería aplicable a los magistrados de Sala Superior.

La última faceta de la estructura del Tribunal Fiscal de la Federación, se refiere a los funcionarios y empleados con que cuenta el Tribunal: un Secretario General de Acuerdos, un Secretario Adjunto de Acuerdos para cada sección, un Oficial Mayor, un Contralor, los secretarios, actuarios y peritos necesarios, así como los empleados que señale el presupuesto (artículo 8°). El artículo 16, fracción X, concede facultades al Pleno para expedir el Reglamento interior del Tribunal y los acuerdos necesarios para su eficaz funcionamiento.

ORGANIGRAMA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.



2.3.4. COMPETENCIA.

Aun cuando el Tribunal Fiscal de la Federación no pertenece formalmente al Poder Judicial Federal, si ejerce el poder jurisdiccional del Estado a través del conocimiento de las controversias que se susciten entre los administrados y la administración pública federal, por así autorizársele el artículo 73, fracción XXIX-H, constitucional.

Pero como la jurisdicción tiene límites es preciso conocer, como dice Calamandrei, *"la fracción de jurisdicción que compete en concreto a cada uno de los órganos judiciales."*²⁴⁸

Entendiendo que en el campo del Derecho Procesal la jurisdicción difiere de la competencia, Armienta concibe a ésta como *"la suma de facultades atribuidas a los tribunales."*²⁴⁹

Y en este orden de ideas, veamos cuáles son las facultades o la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

En un primer plano, el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación establece la competencia que podríamos llamar general del tribunal. Este precepto, que se identifica con el capítulo II de la ley, intitulado *"De la competencia material del*

²⁴⁸ CALAMANDREI, PIERO. *Derecho Procesal Civil*, Traducción de Enrique Figueroa Alfonso, Editorial Pedagógica Iberoamericana, México, 1996, Primera Edición, Páginas 109 y 110.

²⁴⁹ ARMIENTA CALDERON, GONZALO, *Algunas Reflexiones sobre los conceptos de Jurisdicción y Competencia*, en *Memoria del XH Congreso Mexicano de Derecho Procesal*, Editorial UNAM, México, 1990, Página 36.

tribunal", prevé los casos en los que la institución puede ejercer sus facultades jurisdiccionales.

El encabezado del precepto dice: *"El Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación."* Así que el primer requisito que debe colmarse para que el tribunal pueda conocer de una controversia, consiste en que la parte actora impugne una *"resolución definitiva"*. Vale decir que no necesariamente la resolución debe ser expresa, ya que también es factible reclamar una negativa ficta (artículos 37 y 131 del Código Fiscal de la Federación y 94 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo). Y la definitividad significa, según el penúltimo párrafo del mismo precepto, que la resolución sea irrecurrible en sede administrativa o que la interposición del recurso ordinario sea optativa.

La actual competencia del tribunal es el resultado de una auténtica evolución de 60 años, puesto que al principio, según la Ley de Justicia Fiscal, solamente conocía de la materia fiscal. Explica Armienta:

"La competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, que en sus orígenes se limitó a la materia tributaria, se ha venido extendiendo de tal manera que hoy el ámbito de sus facultades jurisdiccionales alcanza los más insospechados campos del quehacer de los órganos de la administración centralizada y

descentralizada."²⁵⁰

De esta manera, la competencia actual del tribunal para resolver controversias administrativas, según lo dispuesto por el mencionado artículo 11 de la ley orgánica, comprende los siguientes aspectos:

a) El tributario, previsto en las cuatro primeras fracciones, de acuerdo con las cuales, son susceptibles de impugnarse ante el tribunal las resoluciones de las autoridades fiscales federales y los organismos fiscales autónomos (IMSS e INFONAVIT), que determinen la existencia de una obligación fiscal, la liquiden o den las bases para su liquidación; así como las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación; las que impongan multas por infracción a normas administrativas federales; y las que causen un agravio en materia fiscal distinto de los antes mencionados.

En la inteligencia de que por materia fiscal debe entenderse, como dice Flores Zavala, *"toda aquella cuestión que se refiera a la Hacienda Pública;*²⁵¹ o como de manera más precisa dice Azuela, *"todo lo que directa o indirectamente se vincula con los*

²⁵⁰ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, *El Contencioso Administrativo Mexicano. Características y Nuevas Perspectivas*, en *Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta Años al Servicio de México*, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1988, Primera Edición, Tomo I, Página 179.

²⁵¹ FLORES ZAVALA, ERNESTO, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, México, 1986, Vigésimoséptima Edición, Página 20.

impuestos, derechos y aprovechamientos regulados por el Código Fiscal de la Federación."²⁵²

La competencia en materia fiscal es "*absoluta*";²⁵³ lo que significa, obviamente, que todo asunto de esa naturaleza puede ser sometido a la jurisdicción del tribunal, a diferencia del Consejo de Estado francés que, como ya vimos, no conocía de conflictos relacionados con contribuciones indirectas.²⁵⁴

Es importante subrayar que el artículo 65 de la Ley del Banco de México (Diario Oficial de la federación de 23 de diciembre de 1993), expresamente dispone que contra las resoluciones dictadas en el recurso de reconsideración, el cual procede contra las multas que el Banco de México imponga a los intermediarios financieros, "*no procederá medio de defensa alguno ante el Tribunal Fiscal de la Federación.*"

b) Las controversias sobre prestaciones de seguridad social a que se refieren las fracciones V y VI, que suponen los casos en los que un miembro del ejército, de la fuerza aérea, de la armada nacional o un trabajador al servicio del Estado (o un familiar o derechohabiente), impugna alguna resolución del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas o del Instituto

²⁵² AZUELA GÜITRÓN, MARIANO, Op. Cit., Página 107.

²⁵³ PERALTA DI GREGORIO, ALMA, *Origen, Perspectiva Histórica y Proyección del Tribunal Fiscal de la Federación de México. (Una disertación comparativa con el Consejo de Estado Francés)*, en *Memorial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México*, Número 9, Editorial Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México, Toluca, Mayo-Junio de 1995, Página 22.

²⁵⁴ Supra cita Número 199.

de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (según el caso), en materia de pensiones y demás prestaciones legalmente establecidas. También se incluyen los conflictos sobre pensiones civiles con cargo al erario federal. En relación con este tipo de conflictos, García Padilla comenta:

“La competencia subjetiva del Tribunal Fiscal de la Federación, deriva del conocimiento de asuntos que rebasan su jurisdicción fiscal y entran al ámbito de su jurisdicción administrativa, resolviendo reclamaciones de los pensionados militares y civiles con cargo al erario Federal, o a la Dirección de Pensiones Militares en relación a aquéllos, o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, respecto a éstos; así como de las demandas de los servidores públicos a quienes se les imputan responsabilidades, referentes a las sanciones administrativas que les son impuestas.”²⁵⁵

c) Son igualmente impugnables ante el Tribunal Fiscal de la Federación, según lo dispuesto por la fracción VII, las resoluciones definitivas que dicten autoridades de la administración pública federal centralizada, en materia de interpretación y cumplimiento de contratos de obra pública.

De la disposición legal se infiere que los problemas que surjan sobre el cumplimiento de los contratos de obra pública que celebren los organismos descentralizados de la administración pública federal, están excluidos de la competencia del tribunal, lo que significa

²⁵⁵ GARCÍA PADILLA, MIGUEL ANGEL, *La Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación*, en *Congreso Internacional de Justicia Administrativa. LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación*, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997, Primera Edición, Tomo VI, Página 40.

una involución, ya que la primera ley orgánica se refería de manera general, a los contratos celebrados “*por las dependencias del Poder Ejecutivo Federal.*”. Es deseable ampliar sus facultades para que también pueda resolver estos conflictos.

Acertado es el apunte de Canals, quien sostiene que la competencia del tribunal fiscal sólo se surte cuando una autoridad pronuncie precisamente una resolución definitiva y no siempre que se suscite un conflicto en general.²⁵⁶

La Segunda Sección de la Sala Superior (aun cuando se refirió a la ley orgánica anterior que contenía similar disposición que la actual), interpretó de la siguiente manera la norma jurídica de que venimos hablando:

“CONTROVERSIAS SOBRE RESCISIÓN DE CONTRATOS DE OBRA PÚBLICA.- COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA CONOCER DE LAS.- Es competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, dirimir las controversias sobre la rescisión administrativa de contratos de obra pública, atento a lo dispuesto por el artículo 23 fracción VII de su Ley Orgánica; disposición legal que al referirse a resoluciones sobre la interpretación y cumplimiento de contratos de obra pública celebrados por dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada, indiscutiblemente es aplicable a las referidas controversias en las que se discute el incumplimiento imputable a alguna de las partes en el contrato, conforme al procedimiento del juicio contencioso administrativo establecido por el Código Fiscal de la Federación.”²⁵⁷

²⁵⁶ CANALS ARENAS, JORGE RICARDO, *El Contrato de Obra Pública. Dentro de la teoría general de los contratos administrativos y de su marco legal en México*. Editorial Trillas, México. 1991, Primera Edición, Página 223.

²⁵⁷ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Número 112, abril de 1997, Páginas 7 y 8.

d) Los créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación o del Distrito Federal (o de sus respectivos organismos descentralizados), así como en contra de los particulares que resulten involucrados (fracción VIII).

e) Las resoluciones que requieran (generalmente a compañías afianzadoras) el pago de garantías a favor de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios, así como de sus organismos descentralizados (fracción IX).

Dado que se trata de un tribunal federal, sería más adecuado que se estableciera que únicamente le competa conocer de reclamos contra requerimientos de pago de garantías a favor de la federación, dejando a los tribunales locales los demás casos.

f) Las decisiones en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, ya sea que nieguen a un particular la indemnización a que se refiere el artículo 77 Bis de la citada ley, o que impongan una sanción (fracciones X y XII).

La susodicha indemnización es la que demanda una persona que sufrió daños y perjuicios a causa de una falta administrativa de un servidor público, caso en el que la Secretaría de la Contraloría General de la Federación debe reconocer la responsabilidad del Estado y ordenar la reparación del daño mediante el pago de una cantidad líquida. Y las sanciones administrativas que pueden imponerse a un servidor público, de conformidad con el artículo 53 de la citada ley de responsabilidades, son: amonestación y

apercibimiento privado o público, suspensión y destitución del puesto, sanción económica e inhabilitación temporal para desempeñar empleos.

g) La materia de comercio exterior, siempre que se trate de los supuestos del artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior (fracción XI del artículo 11 de la ley orgánica).

En este campo, el Tribunal Fiscal de la Federación es competente para conocer de las resoluciones que decidan el recurso administrativo de revocación previsto en la Ley de Comercio Exterior, el cual procede, según el artículo 94, contra las resoluciones:

I. En materia de marcado de país de origen o que nieguen permisos previos o la participación en cupos de exportación o importación;

II. En materia de certificación de origen;

III. Que declaren abandonada o desechada la solicitud de inicio de los procedimientos de investigación a que se refieren las fracciones II y III del artículo 52;

IV. Que declaren concluida la investigación sin imponer cuota compensatoria a que se refieren la fracción III del artículo 57 y la fracción III del artículo 59;

V. Que determinen cuotas compensatorias definitivas o los actos que las apliquen;

VI. Por las que se responda a las solicitudes de los interesados a que se refiere el artículo 60;

VII. Que declaren concluida la investigación a que se refiere el artículo 61;

VIII. Que desechen o concluyan la solicitud de revisión a que se refiere el artículo 68, así como las que confirmen, modifiquen o revoquen cuotas compensatorias definitivas a que se refiere el mismo artículo;

IX. Que declaren concluida o terminada la investigación a que se refiere el artículo 73, y

X. Que impongan las sanciones a que se refiere esta Ley.”.

Es interesante el comentario que sobre este ámbito competencial del tribunal expresa Sepúlveda:

"... el Tribunal Fiscal de la Federación desde su origen ha tenido competencia para conocer de controversias en materia de Comercio Exterior, de conformidad con lo establecido por el artículo 23 de la Ley Orgánica de este Tribunal; competencia que lejos de restringirse se amplía con las reformas a la Ley Aduanera, y la nueva Ley de Comercio Exterior, que suscitará controversias que se someterán a la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Federación."²⁵⁸

h) Las resoluciones recaídas a los recursos administrativos intentados contra los actos señalados en las fracciones I a XII y XIV del precepto, incluyendo las que decidan el recurso a que se refiere el artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (fracción XIII).

Importante es la inclusión de este campo de competencia del tribunal, en cuanto le permite examinar la legalidad de las resoluciones dictadas en el recurso previsto en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, aunque es lamentable que esté limitada a los casos en los que en dicho recurso administrativo se hubiera impugnado alguna resolución cuyo conocimiento competa al tribunal, de acuerdo con el propio artículo 11. Así lo resolvió la Tercera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación al resolver el diez de febrero de mil novecientos noventa y ocho, el juicio

²⁵⁸ SEPÚLVEDA CARMONA, MA. SOFÍA, *Tribunal Fiscal de la Federación y la solución de controversias en materia de comercio exterior*, en *La competencia del Tribunal Fiscal de la Federación*, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1993, Primera Edición, Página 162.

número 6973/97, criterio que fue confirmado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito el dieciséis de abril de mil novecientos noventa y nueve, al resolver el amparo número 3302/98.

El legislador hubiera marcado una trascendental evolución del Tribunal Fiscal de la Federación, de haber indicado que la competencia era para conocer de la resolución recaída al recurso previsto en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, con independencia de la naturaleza del acto impugnado en sede administrativa; se hubiera establecido un control de legalidad de casi toda la actividad de la administración pública federal centralizada. Esperamos que en próxima reforma si se instaure.

No compartimos la opinión de Orendain, quien dice que:

“Esto es, no importa si la materia de la resolución que fue objeto de impugnación a través del Recurso de Revisión se encuentra o no prevista en las fracciones I a XII del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, siendo suficiente que la resolución que se impugne ante el Tribunal Fiscal de la Federación haya recaído a un Recurso de Revisión interpuesto con base en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

En efecto, la fracción XII del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación establece que será competente el mismo Tribunal para conocer de las resoluciones definitivas “... que resuelvan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo”; acto seguido, la misma fracción lo dota de competencia para conocer “... inclusive el recurso a que se refiere el artículo 83

**de la Ley Federal del Procedimiento
Administrativo.**²⁵⁹

Cierto es que el legislador pudo haber sido más claro; pero aun con la redacción que tiene la fracción XIII, no se puede entender de la forma que dice Orendain, puesto que incluyó al recurso a que se refiere el artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo dentro de los recursos administrativos que ya había mencionado, a los cuales impuso la condición de que resolvieran un conflicto sobre alguna de las resoluciones citadas en las demás fracciones del precepto, así que respecto del recurso previsto en dicha ley persiste esa condición, en virtud de que el legislador no la suprimió.

En clara alusión a las fracciones XI a XIII del artículo 11 de la nueva ley orgánica, García Cáceres explica con acierto que:

“En lo fundamental se mantuvo la competencia material del Tribunal y en este nuevo capítulo de artículo único, sólo se incorporan en la Ley Orgánica, como nuevas materias del conocimiento del Tribunal los juicios que se promuevan contra las resoluciones: que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior; las que se impongan sanciones administrativas a los servidores públicos; conforme a la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos; y las que resuelvan los recursos administrativos en las materias de la competencia del propio Tribunal, así como aquéllos a que se refiere el artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Es decir, únicamente se incorporan en el texto de la Ley orgánica

²⁵⁹ ORENDAIN KUNHARDT, IGNACIO, *Ley Federal de Procedimiento Administrativo (análisis y comentarios)*, Editorial Themis, México, 1998, Cuarta Edición, Página 73.

facultades que ya le habían sido conferidas en esos ordenamientos.”²⁶⁰

i) La fracción XIV establece que corresponde al Tribunal Fiscal de la Federación conocer de los litigios señalados “en las demás leyes como competencia del tribunal.”

Con esto se deja la puerta abierta para que el legislador, federal por supuesto, pueda indicar otros actos administrativos susceptibles de impugnarse ante el tribunal.

Es notable y significativa la evolución que ha experimentado el Tribunal Fiscal de la Federación en cuanto al incremento de la clase de negocios de los que puede conocer; no obstante, Armienta propone que el precepto diga simplemente que:

“Las Salas Regionales conocerán de los juicios que promuevan los particulares que se consideren agraviados, contra cualquier acto administrativo de las autoridades del Poder Ejecutivo Federal o de sus organismos descentralizados, así como para exigir la responsabilidad administrativa por los daños y perjuicios que se les causen con motivo del funcionamiento de los servicios públicos, tanto centralizados como descentralizados.”²⁶¹

j) Finalmente, debemos mencionar que el último párrafo del precepto legal materia de estas notas, prevé que el tribunal es competente para conocer del llamado juicio de lesividad:

“El Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas

²⁶⁰ GARCÍA CÁCERES, JORGE ALBERTO. *Evolución de la Justicia Fiscal y Administrativa en el Tribunal Fiscal de la Federación (3ª. Parte)*, en *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Año II, Número 5, México, Página 110.

²⁶¹ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO. *El Contencioso Administrativo Mexicano. Características y Nuevas Perspectivas*, Op. Cit., Página 181.

favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.”.

La base del proceso de lesividad radica en el principio de irrevocabilidad, por parte de la propia administración pública, de las resoluciones administrativas de indole individual favorables a los particulares, previsto en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 11 antes examinado prevé la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación en general; pero como de acuerdo con su estructura lo integran una Sala Superior y diversas Salas Regionales, debemos puntualizar qué casos competen a cada uno de esos órganos, tomando en cuenta que ambos tipos de salas resuelven juicios en primera instancia debido a que ya no existe la apelación ante el propio tribunal administrativo.

En primer lugar, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 16, fracción V, de la ley orgánica, compete al Pleno de la Sala Superior conocer, por atracción, de los juicios a que se refiere el artículo 239-A, fracción I inciso b), que son aquéllos en los que para resolverlos sea necesario fijar, por vez primera, la interpretación directa de una ley o el alcance de los elementos constitutivos de una contribución hasta integrar jurisprudencia. Y, en segundo término, según lo preceptuado por el artículo 20, fracción I, de la propia ley orgánica, corresponden a las secciones los juicios: que traten sobre comercio exterior; los que impliquen la impugnación de una resolución

fundada en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando la parte actora plantee que no se hubiera aplicado en su favor alguno de dichos tratados o acuerdos; y, por atracción, los establecidos por el artículo 239-A, fracción I inciso a), del Código Fiscal de la Federación, que son aquéllos cuya cuantía exceda de la cantidad equivalente a 3,500 veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal en la fecha de emisión de la resolución impugnada.

De la instrucción de los juicios arriba citados, se encarga la Sala Regional correspondiente.

Por exclusión, como lo dice el artículo 30, los restantes casos mencionados por el artículo 11 son competencia de las Salas Regionales, a las que debe aplicarse el criterio territorial del artículo 31:

“Artículo 31.- Las Salas Regionales conocerán de los juicios por razón del territorio respecto del lugar donde se encuentra el domicilio fiscal del demandante, excepto en los siguientes casos:

- I. Se trate de empresas que formen parte del sistema financiero en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.***
- II. Tengan el carácter de controladora o controlada en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y determinen su resultado fiscal consolidado.***
- III. El demandante resida en el extranjero y no tenga domicilio fiscal en territorio nacional.***
- IV. El demandante resida en México y no tenga domicilio fiscal.***

En los casos señalados en las tres primeras fracciones, será competente la Sala Regional dentro de cuya jurisdicción territorial se encuentre la sede de

la autoridad que dictó la resolución impugnada. Tratándose de la fracción IV, se atenderá al domicilio del particular.

Cuando la demandante sea una autoridad que promueva la nulidad de una resolución administrativa favorable a un particular, será competente la Sala Regional dentro de cuya jurisdicción se encuentre la sede de dicha autoridad.”

Además de lo antes mencionado, tanto el Pleno como las secciones y los Presidentes de éstas tienen las atribuciones, principalmente administrativas, a que se refieren los artículos 16, 20 y 22. El Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación, así como los Presidentes de las Salas Regionales, cuentan a su vez, con las facultades, primordialmente administrativas también, enumeradas por los artículos 26 y 35, respectivamente.

Las facultades de los magistrados instructores de las Salas Regionales, previstas en el artículo 36, serán objeto de estudio en el capítulo siguiente.

Para finalizar, sólo apuntamos que el penúltimo capítulo (VI) de la ley orgánica, intitulado “*De los demás servidores públicos del Tribunal*”, indica las atribuciones del Secretario General de Acuerdos, de los Secretarios Adjuntos, del Oficial Mayor, del Contralor, de los secretarios, de los actuarios y de los peritos.

2.3.5.EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMO TRIBUNAL FEDERAL ADMINISTRATIVO INDEPENDIENTE Y DE PLENA JURISDICCIÓN.

Desde 1939, Carrillo Flores ya sugería la creación en nuestro país de un *"Tribunal Federal de lo Contencioso."*²⁶²

En 1956, López Velarde se preguntaba:

“¿Llegará a acontecer que el Tribunal Fiscal de la Federación se transforme -totalmente- en un Tribunal contencioso-administrativo? ¿Para el futuro de este Tribunal será conveniente tal transformación? ¿Está ella indicada de acuerdo con nuestra organización constitucional? ¿Será preferible que el aumento de competencia sea paulatino, eligiéndose materias que no obstruyeran o dificulten el funcionamiento de dicho Tribunal en grado tal, que se derrumbara no una gran esperanza, sino una brillante realidad en la impartición de la justicia administrativa?”

Mi condición de Magistrado del Tribunal Fiscal de la Federación me impone la obligación de no satisfacer mis deseos de dar contestación a todas las interrogaciones que el tema puede implicar, lo que dejo en manos de personas más capacitadas que yo y que, sobre el particular no tengan el impedimento a que he hecho referencia, pero haciendo votos porque su pensamiento sea sereno, desapasionado, para que las conclusiones a que lleguen puedan tenerse en cuenta en la resolución de problema tan fundamental como es el de la impartición administrativa de la justicia en la República.”²⁶³

En 1959, Nava Negrete planteaba que:

“Es inaplazable crear un Tribunal Administrativo Federal con jurisdicción de tribunal de anulación y de tribunal de plena jurisdicción. Su necesidad es obvia.

²⁶² CARRILLO FLORES, ANTONIO, *La Defensa Jurídica de los Particulares...*, Op. Cit., Página 314.

²⁶³ LÓPEZ VELARDE, GUILLERMO, *Antecedentes de la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, su significación en lo Contencioso Administrativo-Fiscal y evolución de la competencia del mismo*, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año XX, Números 229 al 231, Editorial Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, Enero-Marzo de 1956, Páginas 180 y 181.

Con aquella estructura, el tribunal administrativo elaboraría una jurisprudencia protectora del administrado frente a la arbitrariedad de la autoridad administrativa, terminaría desde luego con ese mundo caótico de "circulares" que bajo el pretexto de instruir al funcionario substituyen, exceden o contradicen la ley. Ella revelaría el fallo justo de sus autores y un derecho administrativo construido en el imperativo de la realidad y en los dictados de la justicia, desterrando el derecho administrativo fabricado en el gabinete para satisfacer una política administrativa."²⁶⁴

En 1964, los magistrados Rubén Aguirre Elguézabal, Dolores Heduán Virués y Margarita Lomeli Cerezo elaboraron un anteproyecto de iniciativa de Ley Federal de Justicia Administrativa, en donde proponían convertir al Tribunal Fiscal de la Federación en un Tribunal Federal de Justicia Administrativa, aunque *"ubicado en el marco del Poder Ejecutivo Federal, dotado de plena independencia y autonomía, enlazado con el titular de dicho Poder a través de la Secretaría de la Presidencia de la República."*²⁶⁵

En el Segundo Congreso Mexicano de Derecho Procesal, celebrado en 1966 se aprobó, por unanimidad de votos, la ponencia presentada por Briseño Sierra *"relativa a la creación de un Tribunal Federal Administrativo que conocería de las impugnaciones contra todos los actos de la administración activa."*²⁶⁶

²⁶⁴ NAVA NEGRETE, ALFONSO, *Derecho Procesal Administrativo*, Op. Cit., Páginas 346 y 347.

²⁶⁵ HEDUÁN VIRUÉS, DOLORES, *Logros y Expectativas del Contencioso Administrativo Federal en México*, Segundo Congreso Mexicano de Derecho Procesal, en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Tomo XVII, Número 65, Editorial UNAM, México, Enero-Marzo de 1967, Página 231.

²⁶⁶ BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, *El Proceso Administrativo*, *Ibidem*, Páginas 218 y 243.

Otro anteproyecto de Ley Federal de Justicia Administrativa fue realizado en 1973²⁶⁷ y la doctrina, en general, ha propugnado por la instauración del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Ha sido lenta la evolución del Tribunal Fiscal de la Federación —lo que no debe sorprender porque el Consejo de Estado en Francia tardó 73 años en abandonar su categoría de tribunal de justicia retenida—, pero a partir de la vigencia de su nueva ley orgánica (1° de enero de 1996), sobre todo con la inclusión de la facultad para conocer de las resoluciones recaídas al recurso previsto en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, lo que le da competencia para controlar la legalidad de numerosos actos administrativos de la administración pública federal centralizada, bien podemos decir que debido a su prestigio y excelente funcionamiento, así como en razón del buen juicio, probidad e imparcialidad de sus miembros, el legislador está cerca de convertir en realidad el deseo que por tantos años ha venido exponiendo la doctrina, de transformarlo en un Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo.

Y si tomamos en consideración su naturaleza constitucional, así como su competencia y facultades legales, someramente examinadas líneas arriba, debemos concluir que este Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo es independiente de

²⁶⁷ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Op. Cit., Páginas 354 y 355.

los tres poderes de la Unión, además de que tiene atribuciones para substanciar los juicios que la doctrina francesa denomina "*de plena jurisdicción*", aun cuando se siga llamando "*Tribunal Fiscal de la Federación*", si bien es factible que evolucione aún más hasta transformarse en una Suprema Corte de Justicia Administrativa.

CONCLUSIONES

Primera.- Es indispensable la existencia de un control de legalidad de los actos administrativos, a fin de restablecer el orden jurídico cuando es quebrantado por un órgano del Poder Ejecutivo y así mantener el Estado de Derecho.

Segunda.- Los medios de control de legalidad de la administración pública pueden ser de carácter parlamentario, administrativo o jurisdiccional; y el más idóneo para obtener una eficaz justicia administrativa es el de indole jurisdiccional, porque implica el sometimiento de la administración activa a un órgano imparcial e independiente. Podemos decir, incluso, que el establecimiento de un control de este tipo caracteriza al Estado de Derecho.

Tercera.- El contencioso administrativo constituye el control jurisdiccional de los actos administrativos de la administración pública, ya que entraña un litigio entre autoridades ejecutivas, por un lado, y los administrados, por otro, que es resuelto por un órgano jurisdiccional, con independencia de su encuadramiento dentro de la organización estatal.

Cuarta.- Es redundante la expresión "*juicio contencioso administrativo*", en virtud de que todo juicio es contencioso pues sin contienda no hay juicio (o proceso). En cambio no son pleonasmos los términos "*justicia en la administración*", "*jurisdicción administrativa*" y "*justicia administrativa*".

Quinta.- El concepto de justicia administrativa es bastante amplio, pues comprende todos los instrumentos jurídicos previstos para preservar los derechos subjetivos de los particulares, siendo el contencioso administrativo uno de esos instrumentos.

Sexta.- Dependiendo de si el órgano de control se ubica dentro del Poder Judicial o no, son dos los sistemas clásicos del contencioso administrativo: el judicialista o anglosajón y el francés o de tribunal administrativo, los cuales pueden tener variantes y, aun cuando son de distinta naturaleza, ambos se sustentan en el principio de la división de poderes. El primero se caracteriza en que son los tribunales ordinarios del Poder Judicial los que resuelven de manera definitiva las controversias administrativas; mientras que el segundo implica la existencia, dentro de la organización formal del Poder Ejecutivo, de un órgano que dirime los conflictos surgidos entre la administración activa y los particulares.

Séptima.- El prototipo de tribunal administrativo es el Consejo de Estado francés, creado por Napoleón Bonaparte en 1799 con la idea de que los jueces no deben inmiscuirse en la función administrativa. A partir de 1872 es un tribunal de *"justicia delegada"*, pues en sus incisos era de *"justicia retenida"*. De acuerdo con su paulatino desarrollo, el Consejo de Estado francés tiene dos funciones primordiales: es asesor de la administración pública y juez supremo en materia administrativa. Como tribunal, a través de su Sección de lo Contencioso, conoce del contencioso administrativo en única instancia,

tratándose de negocios de suma importancia; del recurso de apelación contra resoluciones de los tribunales administrativos, siempre que el asunto sea también de particular importancia; y del recurso de casación contra las sentencias de las Cortes de Apelación.

Octava.- La mayoría de los miembros del Consejo de Estado son designados respetando una carrera judicial administrativa, lo que, aunado al profesionalismo y especialidad de sus funcionarios, le ha dado un prestigio indiscutible en materia de justicia administrativa.

Novena.- Una característica importante de las sentencias del Consejo de Estado, consiste en que no están sometidas al control de otra autoridad, razón por la cual bien puede decirse que dicha institución constituye una Suprema Corte de Justicia Administrativa.

Décima.- Hasta la creación del Tribunal Fiscal de la Federación con la Ley de Justicia Fiscal de 1936, el sistema contencioso administrativo en México había sido de corte judicialista, salvo dos excepciones (1853 y 1865) que más bien sólo tienen importancia histórica.

Decimaprimera.- El Tribunal Fiscal de la Federación nació, emulando al Consejo de Estado francés, como tribunal administrativo de justicia delegada enclavado dentro del Poder Ejecutivo, para conocer exclusivamente de la materia tributaria, aun cuando no se le ha dotado de facultades para ser asesor de la administración pública. En nuestro país, de acuerdo con los artículos 102, apartado A, constitucional y 43 de la Ley Orgánica de la

Administración Pública Federal, es el Consejero Jurídico del Ejecutivo Federal, que forma parte de la administración pública federal centralizada, el que presta apoyo técnico y asesoría al Presidente de la República.

Decimasegunda.- A partir del primero de abril de 1967, con la entrada en vigor de la primera Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, el tribunal dejó de pertenecer al Poder Ejecutivo para transformarse en un órgano jurisdiccional dotado de plena autonomía para emitir sus sentencias. Por lo tanto, de acuerdo con el artículo 73, fracción XXIX-H, constitucional, se puede afirmar que el Tribunal Fiscal de la Federación es un órgano jurisdiccional independiente de los tres poderes de la Unión.

Decimatercera.- El Tribunal Fiscal de la Federación substancia y resuelve juicios de plena jurisdicción, puesto que tramita un auténtico proceso, sus fallos son de efectos relativos y tiene facultades para indicar a la autoridad demandada la manera como debe cumplir la sentencia así como para requerir su ejecución.

Decimacuarta.- Sin embargo, debido a que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación son revisadas por el Poder Judicial Federal, a través del amparo y del recurso de revisión, el sistema de lo contencioso administrativo mexicano a nivel federal es mixto, ya que involucra tanto al tribunal independiente como a órganos formalmente judiciales. Sería conveniente, en aras de continuar con la evolución del Tribunal Fiscal de la Federación, transformarlo en una

Suprema Corte de Justicia Administrativa, eliminando los medios de control a que está sometido por parte del Poder Judicial Federal.

Decimaquinta.- La nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, vigente desde el primero de enero de 1996, dispone que el tribunal se integra por una Sala Superior, que funciona en Pleno o en dos secciones, y por las Salas Regionales. Es plausible la organización actual de la Sala Superior, puesto que dividiendo el trabajo en dos secciones es evidente que los juicios se tramitan y resuelven con mayor fluidez.

Decimasexta.- Además de las facultades que tiene la Sala Superior para crear salas dentro de las regiones que prevé el artículo 28 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, sería conveniente que pudiera establecer nuevas regiones o suprimir alguna de las previstas, cuando la experiencia demuestre que así se requiere para agilizar la impartición de justicia.

Decimaséptima.- Es criticable que a los magistrados de Sala Regional se exija ser nombrados tres veces para obtener la inamovilidad. Consideramos que bastaba el segundo nombramiento (o ratificación) para que la adquirieran, como decía la ley orgánica vigente hasta el 31 de diciembre de 1995. Parece que el legislador no desea magistrados inamovibles, olvidándose de que la inamovilidad de los juzgadores no se establece para favorecer a personas en lo particular sino en beneficio de la sociedad, pues la estabilidad de los magistrados es un elemento que coadyuva a garantizar a los justiciables que las

resoluciones de los juicios serán emitidas por funcionarios independientes e imparciales.

Decimaoctava.- Con el fin de fortalecer la independencia del Tribunal Fiscal de la Federación, proponemos que el artículo 3°. de su ley orgánica tenga una redacción similar a ésta:

“Art. 3°. - El Pleno de la Sala Superior nombrará a los magistrados de las Salas Regionales de entre los secretarios del tribunal, en estricto respeto a la carrera judicial administrativa. Durarán en su cargo seis años, al término de los cuales, si son ratificados por el propio Pleno, sólo podrán ser privados de su puesto en las mismas condiciones que los magistrados inamovibles de Poder Judicial de la Federación.

El Senado de la República designará a los magistrados que integrarán la Sala Superior, de entre los magistrados de Sala Regional, tomando en consideración su eficiencia, capacidad y probidad en el desempeño de su función jurisdiccional y, en igualdad de condiciones, su antigüedad en la carrera judicial administrativa, teniendo preferencia los que se encuentren ratificados. Durarán seis años en el ejercicio de su encargo, al término de los cuales adquirirán inamovilidad en los términos antes apuntados, si son nuevamente designados por el Senado.

Si un magistrado de Sala Regional es designado de Sala Superior o viceversa, el término se contará a partir de la nueva designación, salvo que ya sea inamovible, caso en el que conservará su calidad.”.

Decimanovena.- La competencia del Tribunal Fiscal de la Federación en materia fiscal es absoluta, lo que significa, obviamente, que todo asunto de esa naturaleza puede ser sometido a su jurisdicción, a diferencia del Consejo de Estado francés, que no conoce de conflictos relacionados con contribuciones indirectas.

Vigésima.- El legislador hubiera marcado una trascendental evolución del Tribunal Fiscal de la Federación, de haber indicado en su nueva ley orgánica que tiene competencia para conocer de la resolución recaída al recurso previsto en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, con independencia de la naturaleza del acto impugnado en la sede administrativa, con lo cual se hubiera establecido un control de legalidad de casi toda la actividad de la administración pública federal centralizada.

Proponemos que se cree una nueva fracción en el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, que se refiera simplemente a:

“Las resoluciones que decidan el recurso previsto en el artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.”.

EL PROCESO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

3.1. CONSIDERACIÓN PREVIA.

Antes de referirnos a las etapas del proceso que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación y a las partes que en él intervienen, es preciso delimitar el concepto del vocablo "proceso".

Esta palabra proviene del latín "*processus*" y designa la "acción de ir hacia adelante";²⁶⁸ es decir, etimológicamente, el proceso

²⁶⁸ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*, Editorial Espasa-Calpe, Madrid, 1970, Decimonovena Edición, Tomo V, Página 1076.

denota un avance o la acción de avanzar. De esta manera, dice Guasp, “*constituye, en su íntima esencia, una serie o sucesión de acontecimientos o hechos o, puesto que en la mayor parte de estos hechos se manifiesta una intervención de la voluntad humana, una serie o sucesión de actos.*”²⁶⁹

De acuerdo con este sentido tan amplio, el proceso evoca el dinamismo que corresponde al desarrollo de cualquier fenómeno; y así hablamos de procesos biológicos, químicos, etcétera. Con este significado común, el proceso se identifica con el procedimiento, en cuanto serie de acontecimientos relacionados entre sí encaminados a la obtención de un cierto objetivo.

Pero en un sentido estrictamente jurídico el proceso es una clase de procedimiento; o sea que todo proceso es un procedimiento pero no todo procedimiento constituye un proceso.

En efecto, restringiendo la noción general al campo jurídico y considerando que en el proceso se manifiesta una relación jurídica con derechos y obligaciones entre el juez y las partes,²⁷⁰ Alsina lo define como “*una serie de actos ejecutados por las partes y el juez que tienden a un fin común: la sentencia.*”²⁷¹

²⁶⁹ GUASP, JAIME, *Concepto y Método de Derecho Procesal*, Editorial Civitas, Madrid, 1997, Primera Edición, Página 8.

²⁷⁰ ALSINA, HUGO, *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, Ediar Editores, Buenos Aires, 1963, Segunda Edición, Tomo I, Página 428.

²⁷¹ *Ibid.*, Página 447.

Para Barrios de Ángelis, proceso “es la sucesión de actos interdependientes coordinados a la obtención de la satisfacción jurídica mediante el ejercicio de la jurisdicción.”²⁷²

Según Calamandrei, “para los juristas, proceso es la serie de actividades que se deben llevar a cabo para llegar a obtener la providencia jurisdiccional.”²⁷³

Después de referirse a la acepción común del vocablo “proceso”, Couture, por su parte, define al “proceso judicial” como “una secuencia o serie de actos que se desenvuelven progresivamente, con el objeto de resolver, mediante un juicio de la autoridad, el conflicto sometido a su decisión.”²⁷⁴

De manera concisa, Becerra Bautista nos dice, simplemente, que “el proceso es una relación jurídica entre: juez, actor y reo.”²⁷⁵

Recapitulando, podemos decir que en un sentido estrictamente jurídico, el proceso es el conjunto de actos jurídicamente reglados e interrelacionados que se realizan ante un juez, así como por el propio órgano jurisdiccional, encaminados a resolver una controversia. En otras palabras, el proceso es el instrumento a través del cual el Estado aplica el derecho objetivo a casos específicos. El fin

²⁷² BARRIOS DE ÁNGELIS, DANTE. *Teoría del Proceso*, Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1979, Primera Edición, Página 17.

²⁷³ CALAMANDREI, PIERO, Op. Cit., Página 68.

²⁷⁴ COUTURE, EDUARDO J., Op. Cit., Páginas 121 y 122.

²⁷⁵ BECERRA BAUTISTA, JOSÉ, *El Proceso Civil en México*, Editorial Porrúa, México, 1990, Decimotercera Edición, Página 2.

constante del proceso es, dice Chiovenda, "la actuación de la ley."²⁷⁶

Y aplicando esta idea a la materia que venimos tratando, es evidente que, como dijimos en el capítulo inmediato anterior, el proceso administrativo se distingue en que entraña el enjuiciamiento de la administración pública por parte, obviamente, de un órgano jurisdiccional; es decir, constituye la serie de actos que tienden a resolver, mediante el dictado de una sentencia, una controversia suscitada con motivo de un acto administrativo que es tachado de ilegal, cuya finalidad es, como dice Andreozzi, la obtención de una resolución judicial de índole definitivo que reconozca el derecho subjetivo conculcado.²⁷⁷

De similar manera se expresa Gordillo quien, después de explicar que la expresión "lo contencioso administrativo" debe ser sustituida por la denominación "derecho procesal administrativo", aun cuando reconoce que ambas significan lo mismo,²⁷⁸ opina que el proceso administrativo se refiere "exclusivamente a los litigios judiciales sobre cuestiones de derecho administrativo."²⁷⁹

Por su parte, Fiorini comenta que:

"En suma: el contencioso administrativo corresponde, como estudio procesal, a aquellos litigios en que la administración pública es parte, donde el contenido de su actividad exhibe una

²⁷⁶ CHIOVENDA, JOSÉ, *Principios de Derecho Procesal Civil*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1980, Primera Edición, Tomo I, Página 97.

²⁷⁷ ANDREOZZI, MANUEL, *La Materia Contencioso Administrativa*, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1947, Primera Edición, Página 23.

²⁷⁸ GORDILLO, AGUSTÍN A., *Tratado de Derecho Administrativo*, Ediciones Macchi-López, Buenos Aires, 1975, Primera Edición, Tomo 2, Página XIX-3.

²⁷⁹ *Ibid.*, Página XIX-5.

**especialidad para sus elementos esenciales:
organización, procedimiento y materia.”²⁸⁰**

Así, este autor nos explica que los diversos sistemas contencioso administrativos exteriorizan tres elementos: “El órgano contencioso administrativo, la materia contencioso administrativa y el procedimiento contencioso administrativo.”²⁸¹

Desde luego que el contencioso administrativo implica -más que un procedimiento como dice Fiorini- un proceso que, obviamente se sigue ante un órgano jurisdiccional y que tiene por objeto (materia) juzgar la legalidad de un acto administrativo.

El proceso administrativo, expresión más precisa que la de contencioso administrativo, se distingue de otra clase de procesos en que, dado que la administración pública es una de las partes, el acto de autoridad sometido a la revisión jurisdiccional goza de la presunción de legalidad así como de ejecutoriedad, lo cual está establecido en nuestro país en los artículos 68 y 145 del Código Fiscal de la Federación y 8 y 9 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

Llegando a este punto es importante distinguir, como dice Giuliani Fonrouge, “entre lo puramente administrativo y lo contencioso administrativo.”²⁸² El proceso administrativo, nos dice este tratadista, consiste en una auténtica contienda entre partes; mientras que en los

²⁸⁰ FIORINI, BARTOLOMÉ A., *Qué es el Contencioso*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1997, Primera Edición, Página 74.

²⁸¹ Ibid., Página 75.

²⁸² GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, Quinta Edición, Volumen II, Página 748.

asuntos exclusivamente administrativos, la administración activa no actúa sobre lo contencioso.²⁸³

Más clara es la diferenciación entre proceso administrativo y procedimiento administrativo que nos ofrecen Martín y Rodríguez, quienes explican que:

“... la principal diferencia entre los conceptos de proceso y procedimiento radica en que el primero reviste un auténtico carácter jurisdiccional, por ser realizado ante una autoridad imparcial e independiente, cuyas decisiones, además, tienen fuerza de verdad legal. En cambio, cuando hacemos referencia a la noción de procedimiento nos ubicamos en la órbita administrativa, razón por la cual no existe una autoridad decisoria imparcial e independiente, sino que la propia Administración -por la circunstancia de revestir el carácter de parte en la contienda- es a la vez quien, con criterio discrecional, dicta la resolución. Este segundo instituto, por tanto, carece de fuerza de verdad legal y, por consiguiente, puede ser impugnado ante la autoridad judicial.”²⁸⁴

Es evidente que un sistema que podríamos designar como meramente procedimental, es aquél que tiene lugar en el seno de la administración pública y que no requiere de la existencia de una resolución administrativa previa. El proceso administrativo, en cambio, además de requerir de un acto administrativo previo, constituye una contienda entre partes que se desenvuelve ante un órgano materialmente jurisdiccional a fin de dirimir precisamente el litigio, independientemente del sistema de lo contencioso administrativo de

²⁸³ Loc. cit.

²⁸⁴ MARTÍN, JOSÉ MARÍA y RODRÍGUEZ USÉ, GUILLERMO F., *Derecho Tributario Procesal*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987, Segunda Edición, Páginas 4 y 5.

que se trate; es decir, la naturaleza del proceso siempre es la misma, pertenezca el órgano de control al poder judicial o no. El procedimiento administrativo aparece regulado por el Derecho Administrativo, mientras que el proceso administrativo se rige por el Derecho Procesal. Propugnamos la independencia del Derecho Procesal Administrativo del Derecho Administrativo, pues ambos implican estudios y normas inconfundibles; por esta razón, sería conveniente que nuestro Código Fiscal de la Federación dejara de ser una ley híbrida omitiendo la regulación del proceso administrativo federal que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación, para dejar este aspecto a una Ley Federal Procesal Administrativa.

Por los motivos antes expuestos, no estamos de acuerdo con la afirmación de Villar y Romero en el sentido de que el proceso administrativo es el *"conjunto de actuaciones mediante las cuales la Administración dicta sus resoluciones, especialmente en cuanto éstas afectan a derechos de los particulares"*,²⁸⁵ pues, como ya lo expusimos, el proceso no se substancia por autoridades de la administración pública sino ante órganos jurisdiccionales.²⁸⁶

²⁸⁵ VILLAR Y ROMERO, JOSÉ MARÍA. *Derecho Procesal Administrativo*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1944, Primera Edición. Página 13.

²⁸⁶ Autores como SAYAGUÉS LASO, ENRIQUE y BERCAITZ, MIGUEL ÁNGEL, también incurrir en el error de considerar que el Derecho Procesal Administrativo es la rama del Derecho Administrativo que estudia el procedimiento que se sigue ante la administración pública. Citados por GORDILLO, AGUSTÍN A., Op. Cit., Página XIX-5. Linares también considera que *"toda conducta jurídica de establecimiento de normas -dinámica jurídica- implica un proceso"*, que incluso puede tener lugar en sede administrativa: LINARES, JUAN FRANCISCO, *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1975, Primera Edición, Página 415.

Por la misma razón, estimamos que Posadas Belgrano utiliza incorrectamente el término proceso, al afirmar que:

“La finalidad de los procesos tributarios es la determinación y atribución de la obligación de impuesto y su recaudación conforme a la ley, protegiendo el derecho de la administración a recaudar todo lo que se le adeuda por impuesto, pero protegiendo también al contribuyente, para que pague sólo lo que debe de acuerdo a la ley.

El derecho procesal tributario constituye el núcleo central de la actividad tributaria de la administración financiera, para lograr la determinación completa de cada obligación de impuesto conforme a la ley y su cumplimiento.”²⁸⁷

A la actividad de la administración pública mediante la cual determina obligaciones tributarias y efectúa las recaudaciones correspondientes, al no constituir una función jurisdiccional, según lo antes expuesto, malamente se le puede calificar de “procesal”.

En este capítulo explicamos, someramente, el proceso administrativo federal que se tramita ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

3.2. LAS PARTES.

La doctrina ha considerado que son dos las personas más importantes del proceso: “*el protagonista y el antagonista.*”²⁸⁸ Y en efecto, la bilateralidad significa que el proceso, si bien es dirigido por el

²⁸⁷ POSADAS BELGRANO, G.A., *Derecho Tributario*, Editorial Meduna, Montevideo, 1959, Primera Edición, Página 322.

²⁸⁸ CALAMANDREI, PIERO, Op. Cit., Página 171.

órgano jurisdiccional, se desarrolla entre dos personas que contienden entre sí a quienes en terminología procesal se denomina "partes."

Distinguiendo entre parte pasiva (material) y parte activa (formal), Carnelutti nos explica que:

"Partes son los sujetos de la litis o del negocio. Como tales, las partes están sujetas al proceso, no son sujetos del proceso, en el sentido de que sufren sus efectos, pero no le prestan su obra. Esta es la noción pasiva de las partes.

Por lo demás precisamente porque el resultado del proceso beneficia o perjudica a su interés, la parte es estimulada por éste a algunos actos que son necesarios o por lo menos sumamente útiles al proceso; por ejemplo, si la parte no llevase a conocimiento del juez la litis o el negocio, las razones y las pruebas difícilmente podría él adquirirlas por sí; ahora bien, la parte realiza gustosa tales actos porque sabe que si no los realizase, su interés podría resentirse de ello; por ejemplo, si no mostrase las razones y no suministrase las pruebas, el juez podría, en vez de concederle, negarle la tutela a su interés.

Así, la parte sujeto de la litis o del negocio pasa a ser también sujeto del proceso, en el sentido de que es una de las personas que hacen el proceso, y junto a la noción pasiva se perfila la noción activa de ella. La palabra parte tiene, por tanto, un doble significado; para evitar confusión, al sujeto de la litis se lo denomina parte en sentido material; y al sujeto del proceso se lo llama parte en sentido procesal."²⁸⁹

Convenimos con Armienta Calderón en que no es correcto hablar de parte en sentido material y parte en sentido formal,²⁹⁰ puesto que las partes son inherentes al proceso y, por lo

²⁸⁹ CARNELUTTI, FRANCESCO, *Instituciones del Proceso Civil*, Traducción de Santiago Sentis Melendo, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1989, Primera Edición, Volumen I, Páginas 174 y 175.

²⁹⁰ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, *Las Partes y los Terceros en el Proceso*, en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Tomo XVI, Número 62, Editorial UNAM, México, Abril-Junio de 1966, Páginas 265 y 266.

tanto, sólo pueden tener esa calidad las personas que intervienen en él, por sí o a través de su representante, sin que valga darles esa denominación a los sujetos que simplemente mantienen un conflicto intersubjetivo de intereses (sujetos de la litis según Carnelutti).²⁹¹

Acertada es la definición que nos ofrece Armienta Calderón:

“Parte es, simple y sencillamente, la persona que como titular de una pretensión exige (o en cuyo nombre se exige) al órgano jurisdiccional, la subordinación de un interés ajeno, o bien la declaración o constitución de una relación jurídica determinada, así como aquella persona o personas frente a las cuales se dirige tal pretensión; por consiguiente, sólo son partes las personas que actúan en el proceso, por sí o por conducto de su representante, como titulares de una pretensión o contrapretensión, así como aquellas otras personas a las cuales la ley legitima, otorgándoles la posibilidad de intervenir en el proceso, aun cuando no actúen materialmente.”²⁹²

Alsina comenta que son tres los sujetos de la relación procesal: el actor, el demandado y el juez, teniendo la categoría de partes sólo los primeros.²⁹³ *“En todo proceso intervienen dos partes: una que pretende en nombre propio o en cuyo nombre se pretende la actuación de una norma legal, por lo cual se le llama actora, y otra frente a la cual esa actuación es exigida, por lo que se le llama demandada.”*²⁹⁴

²⁹¹ CARNELUTTI, FRANCESCO, Op. Cit., Página 29.

²⁹² ARMIENTA CALDERÓN GONZALO, Op. Uti. Cit., Página 267.

²⁹³ ALSINA, HUGO, Op. Cit., Página 429.

²⁹⁴ Ibid., Páginas 471 y 472.

Para De Pina y Castillo Larrañaga también es obligada la distinción entre sujetos procesales y partes. Aclaran que los sujetos procesales son las personas entre quienes se entabla la relación jurídica procesal; y que las partes, si bien son sujetos del proceso (lo que implica que existen sujetos procesales que no tienen la calidad de partes, como el juez y el ministerio público), se caracterizan porque defienden un interés privado, es decir, no actúan por obligación sino por interés.²⁹⁵

Queda claro que el concepto de parte es rigurosamente procesal, ya que alude tanto a la persona que exige la satisfacción de una cierta pretensión, como a aquella contra quien se presenta la reclamación, personas a las que la doctrina procesal denomina, respectivamente, actora y demandada: una que acciona y otra que reacciona o tiene el derecho de reaccionar.

A juicio de Porras y López, "*parte es todo sujeto que ejercita la acción u opone excepciones principales, conexas o accesorias para la actuación de la ley.*"²⁹⁶ Olvida el autor que es factible que el demandado no oponga excepción alguna o que, incluso, no comparezca, sin que esa circunstancia elimine su calidad de parte.

²⁹⁵ DE PINA, RAFAEL y CASTILLO LARRAÑAGA, JOSÉ, *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, Editorial Porrúa, México, 1996, Vigésimosegunda Edición, Páginas 243 y 244.

²⁹⁶ PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO, *Estructura Jurídica del Código Fiscal de la Federación*, Editorial Textos Universitarios, México, 1977, Primera Edición, Página 160

Tratándose del contencioso administrativo federal a que se refiere el artículo 73, fracción XXIX-H, constitucional, son partes los particulares, por un lado, y la administración pública federal, por el otro, de acuerdo con el texto del propio precepto primario. Como bien lo dice González Pérez: *"En el proceso administrativo, normalmente es parte demandante persona distinta de la administración pública de que dimana el acto frente al que se deduce la pretensión. Sin embargo, en los derechos procesales administrativos hispanoamericanos cabe algún supuesto en que, como excepción a los principios característicos del régimen administrativo, la administración pública es demandante y son demandados los particulares."*²⁹⁷

En efecto, de acuerdo con el artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, son partes en el proceso administrativo.²⁹⁸

1.- El actor o demandante, que generalmente es el particular que impugna un acto administrativo; y sólo en los llamados juicios de lesividad es una autoridad ejecutiva la que demanda la modificación o la nulidad de una resolución favorable a un particular, según lo dispuesto por los artículos 11, último párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y 36, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

²⁹⁷ GONZÁLEZ PÉREZ, JESUS, *Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano*, Op. Cit., Página 107.

²⁹⁸ El precepto legal habla de las partes en el "juicio contencioso administrativo", expresión que, como expusimos en el segundo capítulo es redundante.

La figura procesal denominada litisconsorcio activo (pluralidad de actores) solamente es admitida cuando el acto reclamado afecte a dos o más personas y cuando se impugnen resoluciones conexas. En estos casos, en los que excepcionalmente se admite una demanda de dos o más personas, los demandantes deben designar un representante común y, en caso de que no lo hagan, el magistrado instructor hará la designación en el auto admisorio de la demanda. Fuera de los casos mencionados, si la demanda la presentan dos o más personas se tendrá por no interpuesta, según lo dispone el último párrafo del propio artículo 198, disposición legal que nos parece inconstitucional, pues, en respeto a la garantía de audiencia, el precepto debería prever un requerimiento a los demandantes para que precisaran quién es el único que quedaría como actor, a fin de desechar la demanda únicamente por el otro u otros, mas no establecer como lo hace que, sin previo requerimiento, procede tener por no interpuesta la demanda en su totalidad.

De acuerdo con el artículo 200 del propio código tributario federal, ante el Tribunal Fiscal de la Federación no se admite la gestión de negocios (representación de una persona sin mandato ²⁹⁹); por lo tanto, quien actúe en nombre de otro debe demostrar que la representación le fue otorgada, a más tardar, el día en que se presente la demanda o la contestación, según se trate de representar al actor o

²⁹⁹ PALLARES, EDUARDO, *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, Editorial Porrúa, México. 1981, Decimocuarta Edición, Página 389.

al demandado. Los particulares pueden otorgar el mandato mediante escritura pública; o a través de carta poder firmada con la asistencia de dos testigos, debiéndose ratificar las firmas del otorgante y de los testigos ante notario público o el secretario correspondiente del Tribunal Fiscal de la Federación. Por otra parte, las autoridades son representadas por la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, de acuerdo con el reglamento interior respectivo.

II.- El demandado o demandados, teniendo ese carácter la autoridad que emitió la resolución que se refuta. Aun cuando el Código Fiscal de la Federación actualmente en vigor ya no diga lo que establecían los anteriores (en los artículos 168, fracción II inciso a) y 173, fracción II inciso a), respectivamente), en el sentido de que debe tenerse como demandada a la autoridad que legalmente sustituya a la que dictó el acto controvertido, es evidente que debe seguir teniendo aplicación esa disposición a fin de no dejar en estado de indefensión al accionante ante la desaparición de alguna autoridad, máxime que el artículo 212, segundo párrafo, del propio código tributario dispone que, cuando el actor no señale como demandada a una autoridad que deba ser parte en el juicio, se le debe emplazar de oficio.

Habrá litisconsorcio pasivo cuando dos o más autoridades sean responsables del acto impugnado; cuando se impugnen dos o más resoluciones conexas emitidas por diversas autoridades; y en los juicios de lesividad, en los que además de la autoridad que pronunció

la resolución impugnada, tiene carácter de demandado el particular a quien favorezca dicha actuación administrativa.

III.- El titular de la entidad de la administración pública de la que dependa la autoridad que emitió la resolución impugnada; así como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; siempre que se reclamen actos de autoridades locales emitidos con fundamento en un convenio de coordinación en ingresos federales o se controvierta el interés fiscal de la Federación.

Esta fracción del precepto legal que venimos comentando, cuya disposición no contenían ni la Ley de Justicia Fiscal ni los Códigos Fiscales de 1938 y de 1967, prevé la existencia en el proceso administrativo de una parte "*sui generis*", pues de hecho se trata, aun cuando no lo diga expresamente así, de otra autoridad demandada ya que, obviamente, también defenderá la legalidad del acto impugnado contestando, incluso, la demanda.

Como acertadamente lo hace notar Díaz González, es innecesario llamar a juicio al titular de la Secretaría de Estado, de la Procuraduría General de la República, de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal o del organismo descentralizado del que dependa la autoridad que emitió la resolución impugnada, puesto que de cualquier manera la demanda será contestada, tanto por la autoridad demandada como por el titular de que se trate, por la unidad

administrativa encargada de la defensa jurídica,³⁰⁰ según lo expusimos arriba.

Es igualmente significativa la crítica que a esta disposición legal formula Lomeli Cerezo:

“Una innovación que aparece en el Código Fiscal en vigor consiste en conferir el carácter de parte al titular de la Secretaría de Estado, departamento administrativo u organismo descentralizado del cual dependa la autoridad que dictó la resolución impugnada. Esto no parece ser una modificación útil, pues en la inmensa mayoría de los casos los titulares mencionados no dictan ni ordenan los actos combatidos en juicio, los cuales provienen de otras autoridades subordinadas al titular. Además, se opone a los fines y sistema de desconcentración del Tribunal Fiscal, ya que aun cuando el juicio se ventile ante una Sala Regional foránea, por ser una autoridad regional la que dictó la resolución impugnada, se deberá emplazar al titular de quien dependa, el cual generalmente tiene su sede en la ciudad de México.”³⁰¹

Hacemos votos porque desaparezca la primera parte de la fracción III del artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a que se debe tener como parte en el contencioso administrativo al titular del órgano del que dependa la autoridad que pronunció la resolución impugnada, por tratarse de un precepto inútil, además de que complica el trabajo de notificaciones que deben llevar a cabo las salas, sobre todo las foráneas.

³⁰⁰ DÍAZ GONZÁLEZ, LUIS RAÚL, *Medios de Defensa Fiscal*, Editorial Sicco, México, 1998, Primera Edición, Página 43.

³⁰¹ LOMELÍ CEREZO, MARGARITA, *Revisión de los principales problemas de la estructura del juicio de nulidad*, en *Justicia Administrativa*, Editorial Trillas, México, 1987, Primera Edición, Página 105.

Cuando debe intervenir la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por tratarse de asuntos en materia de coordinación en ingresos federales o por afectarse el interés fiscal de la Federación, la representación corresponde, explica Díaz González, al Servicio de Administración Tributaria,³⁰² lo cual se encuentra corroborado por el artículo 33, último párrafo, del código fiscal.

IV.- El tercero interesado, que resulta ser la persona que tenga un derecho subjetivo contrario o incompatible con la pretensión del actor, es decir, que tenga un interés (jurídico) directo en la subsistencia el acto administrativo impugnado. Con sobrada razón, Fix Zamudio expone que:

"En una posición paralela a la de la autoridad demandada, comparece el tercero interesado..., que asume una actitud similar a la del llamado 'tercero perjudicado' en el juicio de amparo..."³⁰³

Así, el tercero interesado viene a ser un coadyuvante de la autoridad demandada o, como dice Armienta Calderón, un *"litisconsorte, pues interviene en el proceso situado en el mismo plano que la autoridad demandada, en una relación de coordinación con esta última, frente a la parte actora, con los mismos derechos, obligaciones y cargas procesales y sujeto a todos los efectos de la cosa juzgada."*³⁰⁴

³⁰² DÍAZ GONZÁLEZ, LUIS RAÚL. Op. Cit., Página 44.

³⁰³ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Principios Esenciales del Proceso Fiscal Federal Mexicano*, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Segundo Numero Extraordinario, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1966, Primera Edición, Página 308.

³⁰⁴ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Op. Cit., Página 196.

El coadyuvante defiende un derecho ajeno (el de la autoridad demandada) pero en interés propio, de tal manera que no mantiene una posición independiente de la del actor y de la demandada; por este motivo, con toda razón, Briseño Sierra pone en claro que:

“Sencillamente, en lo fiscal, ese tercero o coadyuva o se adhiere, pero no es verdaderamente un interviniente con derecho distinto y opuesto al de las partes principales, en todo caso, defiende uno de los puntos de vista en litigio.”³⁰⁵

No obstante la posición subordinada del coadyuvante, es evidente que está facultado para, con independencia de lo que haga la demandada, contestar la demanda, presentar pruebas y formular cuantas alegaciones considere pertinentes con el objeto de que el tribunal desestime la pretensión del actor.³⁰⁶

3.3. DEMANDA Y CONTESTACIÓN.

Hemos expuesto, brevemente, la naturaleza del proceso que se tramita ante nuestro Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo, mediante el cual se examinan actos de la administración pública sujetos al Derecho Administrativo;³⁰⁷ asimismo,

³⁰⁵ BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, *Derecho Procesal Fiscal*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1975, Segunda Edición, Página 358.

³⁰⁶ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, *Derecho Procesal Administrativo Mexicano*, Op. Cit., Página 127.

³⁰⁷ ARAGONESES, PEDRO, *Doctrina Procesal Contencioso Administrativa del Tribunal Supremo*, Editorial Aguilar, Madrid, 1963, Primera Edición, Páginas 19 y siguientes.

hemos precisado cuáles son las partes que en él intervienen. Veamos ahora cómo se inicia el proceso administrativo a nivel federal.

De acuerdo con el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, el proceso principia con la presentación de la demanda. Pero ¿qué debemos entender por demanda?

Explicando que constituye el acto inicial de la relación procesal, Hugo Alsina la define como:

"... el acto procesal por el cual el actor ejercita una acción solicitando del Tribunal la protección, la declaración o la constitución de una situación jurídica."³⁰⁸

Calificándola también como acto constitutivo de la relación procesal, Chioyenda entiende que *"la demanda judicial"*:

"Es el acto con el cual, afirmando existente una voluntad concreta de ley, positiva o negativa, invoca (el actor) al órgano del Estado para que actúe tal voluntad."³⁰⁹

Limitando el concepto de demanda a la que se presenta ante el Tribunal Fiscal de la Federación, Porrás y López apunta que:

"La demanda es el acto formal mediante el cual, el actor ejercita su acción en contra del demandado ante el Tribunal Fiscal a fin de que la Ley proteja el derecho invocado."³¹⁰

En relación con el proceso administrativo federal que venimos comentando, la demanda, en efecto, es el acto de petición,

³⁰⁸ ALSINA, HUGO, Op. Cit., Tomo III, Página 24.

³⁰⁹ CHIOYENDA, JOSÉ, *Principios de Derecho Procesal Civil*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1980, Primera Edición, Tomo II, Página 74.

³¹⁰ PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO, *Derecho Procesal Fiscal*, Editorial Textos Universitarios, México, 1969, Primera Edición, Página 197.

que debe manifestarse por escrito, a través del cual la parte actora ejercita su acción exponiendo ante el Tribunal Fiscal de la Federación la pretensión consistente en que se anule un determinado acto administrativo, abriendo así el proceso. En este sentido, la demanda es el instrumento del que se sirve el particular (en ocasiones una autoridad) para reaccionar, parafraseando a Alessi, contra el ejercicio de la función administrativa que considera ilícito, a fin de obtener el restablecimiento de la esfera jurídica lesionada.³¹¹

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, la demanda se debe presentar por escrito directamente ante la Sala Regional a la que el asunto corresponda, dentro del plazo de 45 días posteriores a aquél en el que haya surtido efectos la notificación de la resolución administrativa impugnada, pudiendo remitirse por correo certificado única y exclusivamente cuando la parte actora tenga su domicilio fuera de la población en la que se encuentre la sala, a condición de que el envío se haga desde el lugar donde resida el actor, caso en el cual se tendrá como fecha de presentación la del día en que se haya efectuado el depósito en la oficina de correos. Cuando se impugne una negativa ficta, dispone el artículo 37 del propio código tributario federal, la demanda podrá interponerse en cualquier tiempo posterior al plazo con el que cuentan

³¹¹ ALESSI, RENATO, *Instituciones de Derecho Administrativo*. Traducción de Buenaventura Pellisé Prats, Editorial Bosch, Barcelona, 1970. Primera Edición. Tomo II, Página 597.

las autoridades para resolver las instancias o peticiones que se les formulen (tres meses).

Otra excepción al plazo de 45 días la establece el artículo 95, fracción V, de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, que dispone que para impugnar un requerimiento de pago tendiente a hacer efectiva una fianza, las instituciones afianzadoras cuentan con un término de treinta días naturales para presentar la demanda.

Precisando esta disposición, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante jurisprudencia, ha resuelto lo siguiente:

“FIANZAS. TÉRMINO DE PRESENTACIÓN DE LA DEMANDA DE NULIDAD PROMOVIDA POR UNA COMPAÑÍA AFIANZADORA EN CONTRA DEL COBRO DE LAS OTORGADAS EN FAVOR DE LA FEDERACIÓN Y A CARGO DE TERCEROS. El artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, en su primer párrafo, dispone que las fianzas que las instituciones otorguen a favor de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios, se harán efectivas de acuerdo con las disposiciones que señala y de conformidad con las bases que fije el Reglamento de este artículo y hace la excepción de las que se otorguen a favor de la Federación para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, señalando que en este caso se estará a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación. Por lo tanto, cuando se garantiza un crédito fiscal por concepto de cuotas obrero patronales, ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, y las instituciones de fianzas impugnan la improcedencia del cobro, tiene aplicación lo dispuesto por el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación respecto a la instauración del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal y, consecuentemente, el plazo legal para la presentación de la demanda es de 45 días hábiles contados a partir

de la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución impugnada.”.³¹²

Esto significa que el plazo de 30 días a que se refiere el artículo 95, fracción V, de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, no es aplicable cuando se trate de requerimientos de pago respecto de fianzas otorgadas en favor de la Federación para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros.

Consideramos que el aludido plazo de 45 días -se entiende que hábiles de acuerdo con el artículo 258, fracción II, del Código Fiscal de la Federación- es excesivo y, por ende, retrasa la solución de las controversias. Nadie necesita de dos meses de calendario -en eso se traduce ese término- para elaborar una demanda. Un plazo de 15 días, como se establecía en los dos códigos anteriores (de 1938 y de 1967) y también en la Ley de Justicia Fiscal, es más que suficiente para ese efecto; incluso la Ley de Amparo (artículo 21), concede 15 días para presentar una demanda de amparo.

Como dato importante conviene recordar, que en la exposición de motivos de la iniciativa del Código Fiscal de la Federación actualmente en vigor,³¹³ que propuso al Congreso la instauración, por vez primera, del multicitado plazo de 45 días, el Ejecutivo Federal nada explicó al respecto.

³¹² Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995. Tomo III, Páginas 339 y 340.

³¹³ Diario de los Debates de la Cámara de Diputados correspondiente al 15 de diciembre de 1981, Páginas 4 y siguientes.

Parece más razonable el plazo de 20 días que, para los efectos antes indicados, prevé la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa española (de 1956).³¹⁴

Y si ese plazo de 45 días es excesivo, con mayor razón lo es el que se otorga a las autoridades -cinco años según el tercer párrafo del artículo 207- para iniciar un juicio de lesividad. Es cierto que los órganos estatales defienden un interés público, pero cinco años de inseguridad jurídica es demasiado. Tres meses serían suficientes para que las autoridades presentaran una demanda; plazo que el artículo 37 del propio Código Fiscal de la Federación, les concede para que resuelvan las instancias o peticiones que se les planteen. Atinado es el apunte que al respecto vierte Heduán Virués:

"... dicho sea con toda franqueza, más de cinco y menos de seis años constituyen un término exageradamente propiciatorio a la lenidad de las funciones hacendarias cuyo ejercicio se supone cuidadoso de la legalidad y urgido de conocer, a la mayor brevedad posible y aún dentro de un mismo ejercicio fiscal, la cuantía de los ingresos perceptibles para expensar los egresos debidos. Con este criterio, mientras la desigualdad adoptada por el legislador como conveniente entre el término de prescripción en contra del Fisco y en contra de los particulares es de 5 a 2, la de presentación de la demanda puede reducirse razonablemente de 365 a 15 o a 45, señalando a la Secretaría de Hacienda el término de un año natural para iniciar juicio de nulidad."³¹⁵

³¹⁴ ARAGONESES, PEDRO, Op. Cit., Página 1175

³¹⁵ HEDUÁN VIRUÉS, DOLORES, *Las Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación*, Compañía Editorial Continental, México, 1961, Primera Edición, Página 175.

El plazo para presentar la demanda se suspenderá en los casos previstos por los párrafos cuarto y quinto del artículo 207 materia de estos comentarios (fallecimiento, incapacidad o declaración de ausencia del interesado y cuando el particular solicite a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación).

Por lo que respecta a los requisitos de la demanda, el artículo 208 del Código Fiscal de la Federación establece:

“ARTÍCULO 208.- La demanda deberá indicar:

I.- El nombre y domicilio fiscal y en su caso domicilio para recibir notificaciones 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.

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

VI.- Los conceptos de impugnación.

VII.- El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.

Quando se omitan los datos previstos en las fracciones I, II, y VI, el magistrado instructor desechará por improcedente la demanda interpuesta. Cuando se omitan los datos previstos en las fracciones III, IV, V y VII, el magistrado instructor requerirá al promovente para que los señale dentro del plazo de cinco días, apercibiéndolo que de no hacerlo en tiempo se tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas, según corresponda.

Se presume que el domicilio señalado en la demanda es el fiscal, salvo que la autoridad demuestre lo contrario. El domicilio fiscal servirá

para recibir notificaciones cuando no se señale uno convencional diferente.”.

En virtud de que el artículo 197 del propio código dice que el Código Federal de Procedimientos Civiles es de aplicación supletoria en los juicios promovidos ante el Tribunal Fiscal de la Federación, a los requisitos antes enlistados debe agregarse el mencionado en el artículo 322, fracción I, del código últimamente citado, relativo a expresar en la demanda el tribunal (Sala Regional) ante la que se promueva; además, el escrito de demanda debe, por supuesto, firmarse (artículo 199 del código tributario) para que, en los términos del artículo 204 del propio código procesal civil, pueda reputarse precisamente al actor como su autor.

Si bien de conformidad con el último párrafo del propio artículo 208, se debe presumir que el domicilio indicado en la demanda es el fiscal, consideramos que ese dato no debería exigirse pues para resolver un juicio no es indispensable el conocimiento de ese domicilio (salvo que esa fuera la materia del fondo del asunto, caso en el que sería objeto de prueba), con mayor razón si tomamos en cuenta que no todos los juicios de que conoce el tribunal son fiscales. El precepto ya no exige (como exigió durante los años 1994 y 1995) el señalamiento de la clave en el registro federal de contribuyentes, motivo por el cual la disposición contenida en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que el contribuyente debe asentar en

todas sus promociones que presente ante autoridades jurisdiccionales la mencionada clave, deviene inaplicable.

La jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, nos dice que el magistrado instructor debe revisar los documentos anexos a la demanda para verificar si de ellos se infiere el domicilio fiscal del enjuiciante, a fin de tener por cumplimentado el requisito:

“DEMANDA DE NULIDAD; EL REQUISITO DE SEÑALAR EL DOMICILIO FISCAL DEBE ESTIMARSE SATISFECHO SI SE DESPRENDE DE LOS DOCUMENTOS ANEXOS A LA MISMA.- El requisito contenido en la fracción I del artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, debe estimarse satisfecho si la Sala Regional, aun sin este señalamiento preciso en la demanda de nulidad, puede conocer el domicilio fiscal de lo parte actora porque se desprenda de las constancias que el actor anexó a su demanda, en términos de lo dispuesto por el artículo 209 del mismo Código Fiscal, entre las cuales se encuentra el documento en el que conste el acto impugnado y la constancia de su notificación, que obligatoriamente debe exhibir, ya que la finalidad o razón de ser del requisito en cuestión es la de establecer la competencia territorial de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, por lo que resulta indebido determinar que el requisito no se cumplió y que procede desechar la demanda, según lo dispone el último párrafo del precepto en cuestión. En esta hipótesis resulta ya irrelevante, de acuerdo con el fin que se persigue, el que el domicilio fiscal se señale en el texto de la demanda o se desprenda de alguno de los documentos que se aporten con la misma, pues la Sala a quien corresponde conocer del juicio puede determinar, indubitablemente, con la sola revisión de los documentos anexos, si le compete o no, por razón de territorio, el conocimiento del juicio y, por ello, cabe concluir que no procede, en este caso, aplicar la consecuencia legal prevista para el incumplimiento de este requisito, consistente en desechar la demanda, lo que implicaría negar la posibilidad de defensa de los

particulares en aplicación de tecnicismos que sacrifican la justicia.”³¹⁶

Por su parte, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha considerado, con acierto, que el hecho de que el demandante incurra en un error al designar a la autoridad demandada no provoca el desechamiento de la demanda:

“DEMANDA.- CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 208 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- El artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, es categórico cuando señala que “la demanda deberá indicar:”, y al respecto se refiere a diversos requisitos, entre los cuales se encuentra en la fracción III el relativo a “la autoridad o autoridades demandadas...”, expresándose en el último párrafo del propio numeral que si se omite en la demanda los datos previstos en las fracciones I, II, III y IV, del mismo, entonces esta se “desechará por improcedente”. En este orden de ideas es claro que si el actor cumple con “indicar” en su escrito de demanda cuál es la autoridad o autoridades demandadas, entonces con tal indicación está cumpliendo con lo dispuesto en el precepto en comento, y muy diferente es la circunstancia de que la designación que hubiere hecho sea o no correcta, pues en tal caso no es de olvidar que de conformidad con el segundo párrafo del artículo 212 del Código Fiscal de la Federación, si alguna autoridad que debiera ser parte en el juicio, no fuese señalada por el actor como demandada, de oficio se le debe correr traslado, por lo que en tal virtud, no procede desechar la demanda de nulidad so pretexto de que el actor hizo un señalamiento erróneo de las autoridades demandadas, pues en este caso, como ya se ha acreditado, lo procedente es que el Magistrado Instructor de oficio corra el traslado respectivo a la autoridad que tenía la calidad de demandada y que no fue designada en esos términos.”³¹⁷

³¹⁶ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo III, Abril de 1996, Páginas 140 y 141.

³¹⁷ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Número 95, Noviembre de 1995, Páginas 17 y 18.

En relación con la omisión de datos, es evidente que una demanda anónima debe desecharse, pues no se sabe a quién podría pedirse que la corrigiera; pero cuando lo que le falte al libelo sea el señalamiento del domicilio del actor, de la resolución que se impugna o de los conceptos de impugnación, debería preverse, en lugar del desechamiento, una prevención al actor a fin de que esté en posibilidad de completar su escrito de demanda; pero como para esos casos no está previsto el requerimiento, el precepto adolece de inconstitucionalidad, de acuerdo con criterio jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"DESECHAMIENTO DE LA DEMANDA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL ARTÍCULO 208, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIOLA EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL.- El artículo 208, último párrafo del Código Fiscal de la Federación al establecer que el magistrado instructor desechará por improcedente la demanda interpuesta cuando se omitan los datos previstos en las fracciones I, II, III y VI del citado precepto legal, viola el artículo 14 constitucional, no sólo porque se aparta de la naturaleza del juicio contencioso administrativo, que responde a la conveniencia y necesidad de otorgar al gobernado un eficaz medio de defensa en contra de los actos de autoridad administrativa a través de un proceso sencillo en el que el afectado pueda hacer sus planteamientos y aportar sus pruebas sin mayores formalidades, a fin de acreditar la ilegalidad del acto administrativo que la autoridad puede preparar durante muchos años y que goza de una presunción legal de validez, sino además porque al eliminar la prevención para regularizar la demanda, que estuvo vigente desde la Ley de Justicia Fiscal de 1936 y que impera en la mayoría de las legislaciones procesales de México, establece una consecuencia desproporcionada a la omisión en que pueda incurrir el demandante rompiendo el equilibrio entre las

***partes y dejando indefenso al gobernado al impedirle alegar y probar en contra del acto administrativo, así como el obtener una resolución que dirima las cuestiones debatidas, violando así las formalidades esenciales del procedimiento que debe reunir todo juicio previo a un acto privativo.*"³¹⁸**

De acuerdo con el artículo 209 del Código Fiscal de la Federación, a la demanda deben adjuntarse: una copia para cada una de las partes; copia de los documentos anexos para la autoridad a que se refiere la fracción III del artículo 198 o, en caso de juicio de lesividad, para el particular demandado; el documento que acredite la personalidad cuando se promueva en nombre de otro; el documento en el que conste el acto impugnado o, en su caso, de la instancia no resuelta por la autoridad demandada; constancia de la notificación del acto impugnado, salvo que se hubiera efectuado por correo o que el actor manifieste, bajo protesta de decir verdad, que no la recibió; las pruebas documentales que se ofrezcan; y, en su caso, el cuestionario que deben desahogar los peritos y el interrogatorio para los testigos.

En los términos del artículo 210, la demanda puede ser ampliada: cuando se reclame una negativa ficta; cuando se den a conocer al actor en la contestación de demanda, el acto del que deriva el impugnado o su notificación; cuando el demandante diga que el acto impugnado no le fue notificado o lo fue ilegalmente; y, finalmente,

³¹⁸ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo III, Febrero de 1996, Páginas 14 y 15.

cuando sin cambiarse los fundamentos de derecho de la resolución impugnada, la autoridad introduzca en la contestación de demanda consideraciones desconocidas por el actor.³¹⁹

El escrito de ampliación de demanda puede presentarse dentro del plazo de 20 días, posteriores a aquél en el que surta efectos la notificación del acuerdo admisorio de la contestación.

Veamos ahora en qué consiste la contestación de demanda y qué requisitos debe satisfacer.

Explica González Pérez que la autoridad demandada puede adoptar dos posiciones: No comparecer al juicio, lo que da lugar a la rebeldía; o comparecer, caso en el que, a su vez, pueden darse dos supuestos: el allanamiento o la oposición a la pretensión contestando la demanda.³²⁰

La actitud más común que asumen las autoridades es la de comparecer ante el tribunal contestando la demanda, posición a la que nos referiremos en este trabajo.

Para Alsina:

“La contestación tiene para el demandado la misma importancia que la demanda para el actor porque fija el alcance de sus pretensiones; por eso, bajo este aspecto, hemos dicho que ella también importa el ejercicio de una acción, ya que busca, como la demanda, la tutela del órgano jurisdiccional. Con la contestación queda integrada la relación

³¹⁹ CARRASCO IRIARTE, HUGO, *Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal*, Editorial Themis, México, 1998, Octava Edición, Páginas 183 y 184.

³²⁰ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, *Manual de Práctica Forense Administrativa*, Editorial Civitas, Madrid, 1993, Cuarta Edición, Páginas 193 a 196.

procesal y fijados los hechos sobre los cuales debe versar la prueba y recaer la sentencia.”³²¹

La contestación de la demanda, en efecto, constituye el ejercicio de una acción pero por parte del demandado. Es el acto a través del cual éste deduce excepciones y opone defensas, delimitando hechos sobre los que versarán las pruebas así como la materia de la sentencia.

En opinión de Kaye:

“El escrito en que el demandado evacúa el traslado de la demanda y da respuesta a ésta, se denomina contestación de la demanda que es, además, el documento con el que propiamente se fija la controversia e inicia el juicio.”³²²

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que el juicio se inicia no con la contestación, sino con la presentación de la demanda, razón por la que su desechamiento se traduce en una resolución que pone fin al juicio.³²³

El artículo 212 del Código Fiscal de la Federación establece que el demandado cuenta con 45 días, posteriores a aquél en el que surta efectos el emplazamiento, para contestar la demanda; y que, de no producirse la contestación en tiempo o formulada pero sin referirse a todos los hechos expuesto por la parte actora, se tendrán

³²¹ ALSINA, HUGO, Op. Cit., Tomo III, Página 173.

³²² KAYE, DIONISIO J., *Derecho Procesal Fiscal*, Editorial Themis, México, 1991, Tercera Edición, Página 255.

³²³ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1995, Tomo III, Páginas 319 y 320.

por ciertos los imputados en forma precisa al demandado, salvo prueba en contrario.

También consideramos excesivo el plazo que se concede para contestar la demanda, por la misma razón que expusimos al hablar del previsto para presentar la demanda.

Sobre la omisión de contestar la demanda, el Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto, según nos narra Martínez López, que si bien genera presunción de certeza de los hechos afirmados por el actor, no hace presumir las violaciones legales aducidas, las cuales siempre deben ser probadas.³²⁴

En los términos del artículo 213, el demandado debe expresar en su contestación -que debe producirse por escrito de acuerdo con el artículo 271 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria- los incidentes de previo y especial pronunciamiento que a su juicio sean procedentes; las causales de improcedencia o de sobreseimiento que estime operantes, así como las consideraciones jurídicas que demuestren que el derecho que invoca el actor no ha nacido o se ha extinguido; si los hechos que el acto le atribuye son ciertos o no o, en su caso, que los ignora; los razonamientos jurídicos que demuestren la ineficacia de los conceptos de impugnación; y las pruebas que ofrezca.

En virtud de la reforma al Código Fiscal de la Federación

³²⁴ MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS, *Prontuario de Derecho Fiscal Federal*, Editorial Asuntos Fiscales, México, 1940, Primera Edición, Página 155.

que entró en vigor el primero de abril de 1983, se adicionó un párrafo al artículo 213 para establecer la prevención al demandado para que, al igual que el actor, tuviera la oportunidad de aclarar o completar su escrito de contestación, como bien lo explicaba en su momento Sánchez Hernández:

“En caso de que la contestación no satisfaga alguno de los requisitos anteriores el demandado podrá proporcionar los datos omitidos; teniendo para tal efecto un término de 5 días, en la inteligencia que de no hacerlo en este término se tendrá por no producida la contestación.”³²⁵

Sin embargo, ese último párrafo fue derogado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995,³²⁶ en vigor a partir del primero de enero de 1996, por lo que desde la fecha citada en segundo término ya no procede el requerimiento a la parte demandada, por lo que la contestación debe ser admitida con independencia de que exprese o no los aspectos que menciona el artículo 213. Loable reforma pues en realidad no tiene caso, a fin de integrar la relación jurídica procesal, recordarle a la autoridad demandada que promueva un incidente, que plantee una causa de improcedencia del juicio administrativo o que conteste los conceptos de impugnación. Por lo tanto, no compartimos el criterio de Carrasco Iriarte,³²⁷ quien opina que ante una “*contestación irregular de*

³²⁵ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO, *Opúsculo sobre Derecho Fiscal*. Editorial Olguín, México, 1983, Primera Edición, Página 206.

³²⁶ Vid. Tercera Sección, Página 11.

³²⁷ CARRASCO IRIARTE, HUGO. Op. Cit., Página 181.

demanda" es aplicable el "último" (debe ser penúltimo) párrafo del artículo 208.

Al punto, es importante el apunte de Kaye:

"Por último, queda claro, por disposición del artículo 215 del Código Fiscal de la Federación, que no pueden, en la contestación de demanda, cambiarse los fundamentos de derecho de la resolución impugnada y que en el caso de negativa ficta, la autoridad demandada debe expresar los hechos y el derecho en que apoya la misma."³²⁸

En el contencioso administrativo federal sólo se reconocen como incidentes de previo y especial pronunciamiento (artículo 217 del Código Fiscal de la Federación), que pueden plantearse en la contestación de demanda: la incompetencia; la acumulación; la nulidad de notificaciones; el de interrupción del juicio por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaración de ausencia; y la recusación por causa de impedimento. Estos incidentes, como bien lo dice Urbina Nandayapa, afectan de manera preponderante y sustancial el proceso, por lo que deben resolverse antes de que se decida el fondo del asunto.³²⁹

Al igual que el actor, el demandado debe anexar ciertas constancias a su escrito de contestación, que el artículo 214 del código tributario se encarga de especificar: copias de su escrito contestatorio para el actor y el tercero; el documento que acredite la personalidad del

³²⁸ KAYE, DIONISIO J., Op. Cit., Página 257.

³²⁹ URBINA NANDAYAPA, ARTURO, *Incidentes en el Juicio de Nulidad*, en *Prontuario de Actualización Fiscal*, Número 189, Editorial SICCO, México, Segunda Quincena de Agosto de 1997, Páginas 55 a 59.

representante del particular demandado; el cuestionario que deba contestar el perito o, en su caso, la ampliación del cuestionario para el desahogo de la pericial ofrecida por el actor; y las pruebas documentales que ofrezca.

Para el caso en el que la parte demandada omita presentar alguno de los anexos, el penúltimo párrafo del artículo 214 se remite al numeral 209, así que en ese supuesto el magistrado instructor debe requerir al promovente para que lo exhiba concediéndole un plazo de cinco días para ese efecto, en la inteligencia de que si no es entregado, se tendrá por no presentada la contestación o por no ofrecida la prueba, según el documento de que se trate.

Finalmente, debemos anotar que el término para contestar la ampliación de la demanda es de 20 días; y que el escrito respectivo debe cumplir, en lo conducente, los mismos requisitos que el que contesta la demanda (artículos 212, 213 y 214 del Código Fiscal de la Federación).

3.4. LA INSTRUCCIÓN.

El proceso, en general, está constituido por una controversia entre partes que se desenvuelve a través de una sucesión de actos concatenados entre sí, de tal manera que puede dividirse en

dos grandes etapas: la instructiva y la resolutive.³³⁰ La primera, a su vez, se subdivide en tres fases: postulatoria, probatoria y conclusiva.³³¹

Semejante es la opinión de Porras y López, para quien las fases del proceso fiscal son: Demanda y contestación; ofrecimiento y desahogo de pruebas; alegatos; y sentencia.³³²

El periodo postulatorio se refiere a la presentación de la demanda y, en su caso, de su ampliación, así como a la contestación de ambas por parte del demandado.

La fase probatoria, como su nombre lo indica, comprende los actos de ofrecimiento, admisión y desahogo de las probanzas de las partes, así como la práctica de las que de oficio ordene el tribunal; aun cuando es cierto que en el proceso administrativo que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación el actor y el demandado deben ofrecer sus pruebas en su escrito de demanda y contestación, respectivamente (artículos 208, fracción V, y 213, fracción V, del

³³⁰ GÓMEZ LARA, CIPRIANO, *Derecho Procesal Civil*, Editorial Harla, México, 1991, Quinta Edición, Página 17. Aunque este tratadista denomina "juicio" a la etapa resolutive, explicando que es en el momento de dictar sentencia cuando el juzgador realiza un mecanismo del razonamiento que consiste en un verdadero juicio lógico; en el que la premisa mayor es la norma jurídica; la menor, el caso a estudio; y la conclusión, el fallo. Op. Cit., Páginas 3 y 4.

³³¹ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, *El Proceso Tributario...*, Páginas 199 y siguientes. Para COUTURE el proceso se divide en "instancias". Op. Cit., Página 165. Y OVALLE FAVEIA nos habla de cinco etapas del proceso: postulatoria, probatoria, conclusiva, impugnativa y ejecutiva en su obra *Derecho Procesal Civil*, Editorial Harla, México, 1995, Séptima Edición, Páginas 34 y 35.

³³² PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO, *Derecho Procesal Fiscal*, Op. Cit., Página 190.

Código Fiscal de la Federación), por lo que en este aspecto se confunden los periodos postulatorio y probatorio, salvo lo concerniente a las pruebas supervenientes.

Finalmente, la fase conclusiva entraña la presentación de los alegatos de las partes, con lo que el tribunal está en aptitud de dictar sentencia (etapa resolutive). Y si el fallo es recurrido, se abre una segunda instancia la que, a su vez, constará de una fase postulatoria o introductoria, que comienza con la expresión de agravios, y de una etapa decisoria.

En otras palabras, la instrucción implica la realización de todos los actos indispensables para poner el juicio en estado de resolución. Todo asunto contencioso necesita ser instruido para poder llegar a ser resuelto.

Francesco Carnelutti nos habla así de la instrucción:

“No sería aventurado decir que la instrucción es el desarrollo del proceso entre la introducción, que es su inicio, y la decisión, que es su fin. Si es lícito traer una comparación con la agricultura, la demanda es la semilla, y la sentencia es el fruto; en medio está el brote de la planta. La comparación no debe sorprender, porque también en el proceso se manifiesta la vida.

Esto quiere decir que la introducción tiene algo de aventura. Existe siempre lo imprevisto tanto en el brote de una planta como en la instrucción de un proceso. Con la demanda; se parte, pero no se sabe nunca lo que puede acaecer en el camino. Estas impresiones triviales e insólitas pueden sorprender a alguno; pero se confía poder demostrar que no son vanas.

Desde luego la instrucción no sólo es la más compleja de las tres fases del procedimiento, sino también aquella actividad que es menos fácilmente

regulable a priori. Por tanto, es la fase más delicada, en cuanto al principio de elasticidad. En el periodo de la introducción lo mismo que en el de la decisión, el poder ordenatorio del juez tiene muchas menos posibilidades de operar que en la fase instructoria. Veremos la importancia que puede tener esta observación en orden al más controvertido entre los institutos del código vigente, que es el juez instructor."³³³

Refiriéndose a las características particulares del proceso administrativo, Alessi apunta:

"La fase de instrucción, o sea, el conjunto de actividades encaminadas a procurar al juez los elementos de hecho de los que extraer su convicción en orden a los hechos en los que las partes fundamentan sus pretensiones, tiene en el proceso administrativo unas características especiales y unas limitaciones mayores que las que se ofrecen en el proceso civil."³³⁴

Desde luego que, como ya lo hemos apuntado, el proceso administrativo se caracteriza en que una de las partes (por lo menos) es la administración pública; no obstante, como bien lo dice Giuliani, en el contencioso administrativo *"la administración cesa en su posición preeminente de poder público, para transformarse en parte de un proceso, en paridad de situación -por lo menos en lo fundamental- con el particular."*³³⁵

³³³ CARNELUTTI, FRANCESCO, *Derecho Procesal Civil y Penal*, Traducción de Enrique Figueroa Alfonso, Editorial Pedagógica Iberoamericana, México, 1994, Primera Edición, Página 118.

³³⁴ ALESSI, RENATO, Op. Cit., Página 666.

³³⁵ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., Op. Cit., Volumen II, Página

Con el objeto de hacer expedito el trámite del juicio ante el tribunal fiscal, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación uno de los magistrados de cada sala regional (en razón de turno), es el que hace las veces de juez instructor; es decir, es el que califica la demanda y, en su caso, la ampliación, para decidir si la admite, la manda aclarar o la desecha (artículos 208, 209 y 210); el que acepta o rechaza pruebas y ordena su desahogo (artículos 209, 210, 214, 230, 231, 232, 233); el que tiene o no por contestada la demanda (artículos 213 y 214); el que admite o rechaza la intervención del tercero (artículo 211); el que tramita los incidentes (artículos 221 a 229); el que abre el plazo para que las partes presenten alegatos (artículo 235); y, en fin, el encargado de poner el juicio en estado de resolución. La substanciación del proceso es similar a la que en una ocasión propuso Heduán Virués: *"las facultades tan limitadas por los términos actuales del artículo 163 (se refería al precepto vigente en 1950), debieron sustituirse por facultades a un Magistrado que bien podría ser llamado Instructor y que se encargaría de sustanciar el juicio desde su iniciación hasta dejarlo en estado de audiencia o de resolución."*³³⁶

Al respecto, el artículo 275, segundo párrafo, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al Código Fiscal de la Federación, dispone:

"En los tribunales colegiados, el instructor tiene todas las facultades y obligaciones del juez singular,

³³⁶ HEDUÁN VIRUÉS, DOLORES, *Las Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación*, Op. Cit., Página 236.

hasta llegar al periodo de alegatos de la audiencia final del juicio.”.

Al magistrado de la sala encargado de tramitar la instrucción se le denomina, precisamente, magistrado instructor, según numerosos artículos del código fiscal y el 36 de la nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, el que estatuye que:

“Artículo 36. Los magistrados instructores tendrán las siguientes atribuciones:

- I. Admitir o desechar o tener por no presentada la demanda o la ampliación, si no se ajustan a la Ley.***
- II. Admitir o tener por no presentada la contestación de la demanda o de su ampliación, o desecharlas en su caso.***
- III. Admitir o rechazar la intervención del tercero.***
- IV. Admitir, desechar o tener por no ofrecidas las pruebas.***
- V. Sobreseer los juicios antes de que se hubiere cerrado la instrucción en los casos de desistimiento del demandante o de revocación de la resolución impugnada por el demandado.***
- VI. Tramitar los incidentes y recursos que les compete, formular el proyecto de resolución y someterlo a la consideración de la Sala.***
- VII. Dictar los acuerdos o providencias de trámite necesarios para instruir el juicio, incluyendo la imposición de las medidas de apremio necesarias para hacer cumplir sus determinaciones y atender la***

correspondencia necesaria, autorizándola con su firma.

VIII. Formular el proyecto de sentencia definitiva.

IX. Las demás que le correspondan conforme a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.”.

Si bien el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación ordena que a falta de disposición expresa en el propio código, se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, debe tenerse presente que esa supletoriedad únicamente tiene lugar ante una laguna legal tratándose de instituciones previstas en el código tributario; es decir, que pretextando la susodicha supletoriedad no es procedente llevar al proceso administrativo figuras procesales ajenas a él, como la caducidad por inactividad procesal, por ejemplo, según criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“JUICIO FISCAL. SUPLETORIEDAD DEL CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES PARA EL CODIGO FISCAL.- La supletoriedad del Código Federal de Procedimientos Civiles para el Código Fiscal opera exclusivamente para regular aquellas instituciones que, aunque previstas por el Código, no están suficientemente reglamentadas por éste, pero no para introducir alguna institución no contemplada por el Código Fiscal.”³³⁷

³³⁷ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 127-132, Julio-Diciembre de 1979, Tercera Parte, Página 57.

De acuerdo con lo antes expuesto, presentada la demanda el magistrado instructor puede acordar que el actor la complete, desecharla por improcedente o admitirla.

Cuando el actor no proporcione los datos a que se refieren las fracciones III, IV, V y VII del artículo 208, que consisten en indicar la autoridad o autoridades demandadas y, en su caso, nombre y domicilio del particular demandado, los hechos o antecedentes de la demanda, las pruebas que se ofrezcan y el nombre y domicilio del tercero interesado cuando lo haya, el magistrado instructor concederá al demandante un plazo de cinco días para que complete su libelo, bajo apercibimiento de que en caso de no hacerlo, o efectuarlo extemporáneamente, se tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas (según el caso), supuesto este último en el que, evidentemente, si se admitirá la demanda (artículo 208, penúltimo párrafo).

Asimismo es motivo de aclaración (artículo 209, penúltimo párrafo), el hecho de que el actor omita anexar a su demanda los documentos mencionados por el artículo 209, en la inteligencia de que si no se desahoga el requerimiento en tiempo se tendrá por no presentada la demanda, siempre que se trate: de las copias de ésta o de sus anexos; o del documento que acredite la personalidad, el acto impugnado o su notificación. Y cuando se trate de elementos probatorios, se tendrán por no ofrecidos.

En relación con la falta de exhibición de la constancia de notificación de la resolución impugnada, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto atinadamente, que la demanda debe admitirse cuando se advierta que fue presentada en tiempo:

"DEMANDA DE NULIDAD FISCAL. DEBE ADMITIRSE, AUNQUE NO SE ANEXE LA CONSTANCIA DE NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, SI LA FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN DETERMINA SU PRESENTACIÓN DENTRO DEL TÉRMINO LEGAL.- La interpretación relacionada de los artículos 207 y 209, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, permite concluir que el requisito de anexar a la demanda de nulidad la constancia de notificación de la resolución impugnada, tiene como finalidad el que la Sala Regional a quien corresponde conocer del juicio, esté en posibilidad de determinar en forma indubitable la oportunidad de presentación de la misma, pues a partir del día siguiente al en que la notificación de la resolución surte sus efectos es cuando empieza a computarse el término legal de cuarenta y cinco días previsto para la promoción del juicio de nulidad y que, por ello, el incumplimiento de este requisito da lugar a que se tenga por no presentada la demanda relativa. Sin embargo, cuando aun sin esta constancia de notificación, puede determinarse que el juicio de nulidad fue promovido dentro del término legal de cuarenta y cinco días, porque de la fecha de emisión de la resolución impugnada a la de presentación de la demanda no había transcurrido dicho lapso, y toda vez que la resolución no pudo haber sido notificada con anterioridad a su emisión, cabe concluir que la finalidad o razón de ser del requisito en cuestión se encuentra satisfecho, por lo que resulta ya innecesaria su exigencia y, por tanto, no procede aplicar en este caso la consecuencia legal prevista para el incumplimiento de este requisito, consistente en tener por no presentada la demanda."³³⁸

³³⁸ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo II, Septiembre de 1995, Página 264.

Es sumamente importante ese análisis inicial que realiza el magistrado instructor, pues una demanda clara y completa es un elemento que coadyuva a agilizar el trámite procesal; además de que, como dice González Pérez, evita la substanciación de procesos inútiles "cuando el defecto procesal sea insubsanable, y cuando, siéndolo, la parte no lo hubiese subsanado dentro del plazo".³³⁹

También es muy atinado el comentario que al respecto vierte Martínez López, en el sentido de que el magistrado instructor "puede pedir aclaraciones de la demanda cuantas veces estime necesario".³⁴⁰ Y, en efecto, los preceptos legales no limitan el número de veces que puede ordenarse la aclaración de la demanda; sin embargo, en aras de la economía procesal, es deseable que sólo una vez se ejerza esa atribución ordenando que se subsanen todos los defectos de que adolezca el escrito.

El desechamiento de la demanda es procedente cuando el enjuiciante no asienta en su libelo los datos a que se refieren las fracciones I, II y VI del artículo 208, según lo dispone el penúltimo párrafo del mismo precepto, cuya constitucionalidad hemos cuestionado líneas arriba. Sobre este punto, Carrasco Iriarte comenta:

"En el Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1994 nuevamente aparece la figura

³³⁹ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, *La Reforma del Proceso Administrativo Mexicano en Reforma Procesal. Estudios en memoria de Niceto Alcalá-Zamora y Castillo*, Editorial UNAM, México, 1987, Primera Edición, Páginas 197 y 198.

³⁴⁰ MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS, *Derecho Fiscal Mexicano*, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1976, Primera Reimpresión de la Cuarta Edición (1973), Página 291.

jurídica de la demanda irregular, aunque incompleta puesto que tratándose de la omisión de los requisitos de la demanda señalados en las fracciones I, II y VI, del artículo 209 del Código Fiscal de la Federación, el Magistrado Instructor la desechará por improcedente. Ojalá en forma próxima también se permita que se requiera al actor cuando omita precisar los requisitos a que aluden las fracciones antes mencionadas y de esta manera se tenga en forma integral la posibilidad de regularizar una demanda y no se exija al abogado una perfección en la elaboración del escrito inicial de demanda, que solamente los dioses, si es que existen la tienen.”³⁴¹

Reputando al desechamiento como una consecuencia desproporcionada de la irregularidad de la demanda, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto:

“CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SE VIOLA LA GARANTÍA DE AUDIENCIA SI EN EL PROCEDIMIENTO NO SE ESTABLECE LA PREVENCIÓN PARA REGULARIZAR LA DEMANDA Y, EN CAMBIO, SE SEÑALA UNA CONSECUENCIA DESPROPORCIONADA A LA IRREGULARIDAD EN QUE SE INCURRIRIO.- Para cumplir con la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución, se deben atender dos aspectos, uno de forma y otro de fondo. El primero, comprende los medios establecidos en el propio texto constitucional constituidos por la existencia de un juicio seguido ante tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. El segundo, constituye el contenido, espíritu o fin último que persigue la garantía, que es el de evitar que se deje en estado de indefensión al posible afectado con el acto privativo o en situación que afecte gravemente sus defensas. De ese modo, los medios o formas para cumplir debidamente con el derecho fundamental de defensa deben facilitarse al gobernado de manera que en cada caso no se produzca un estado de indefensión, erigiéndose en formalidades esenciales aquellas que lo garanticen.

³⁴¹ CARRASCO IRIARTE, HUGO, *Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal*, Editorial Themis, México, 1998, Octava Edición, Página 175.

Por consiguiente, el juicio contencioso administrativo, acorde con esos requisitos, debe contener condiciones que faciliten al particular la aportación de los elementos en que funde su derecho para sostener la ilegalidad de la resolución administrativa, de manera que si la ley procesal no contempla la prevención al demandado para que regularice la demanda y, además, establece una consecuencia desproporcionada a la omisión formal en que incurre el gobernado, como lo es tenerla por no presentada, como acontece en el artículo 209 del Código Fiscal de la Federación, tal procedimiento es violatorio de la garantía de audiencia en tanto que se aparta de los principios fundamentales que norman el debido proceso legal, pues rompe el equilibrio procesal entre las partes al impedir al particular defenderse en contra del acto administrativo y de probar la argumentada ilegalidad.”³⁴²

Consideramos que de conformidad con lo preceptuado por los artículos 36, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y 202 y 203 del Código Fiscal de la Federación, el magistrado instructor también está facultado para desechar la demanda cuando advierta un motivo manifiesto e indudable de improcedencia o de sobreseimiento del juicio administrativo, lo que ocurre siempre que sin necesidad de mayores elementos probatorios sea ostensible una causal de esa índole, por ejemplo, cuando de la constancia de notificación adjunta a la demanda (y sin que la propia notificación sea impugnada) observe que el actor ha consentido el acto impugnado por no haber promovido en tiempo el juicio. Así lo ha sostenido el Tribunal Fiscal de la Federación:

³⁴² Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo II, Septiembre de 1995, Página 16.

"DESECHAMIENTO DE DEMANDA IMPROCEDENTE.- *Facultades del Magistrado Instructor. Conforme al art. 199 del Código Fiscal de la Federación, el Magistrado Instructor está facultado para desechar las demandas que no se ajusten a la ley, en presencia de las causas de improcedencia que señala el art. 190 del propio Código y entre las cuales se encuentra la falta de definitividad de las resoluciones impugnadas. En este caso el desechamiento entraña economía procesal, puesto que ahorra la substanciación de un juicio que finalmente habría de ser sobreseído. Ahora bien, aun cuando el Magistrado Instructor sólo está facultado para decretar el sobreseimiento por causas de desistimiento o de revocación administrativa, y compete a la Sala sobreseer por cualquier otra causa, ello no impide que el Magistrado Instructor pueda desechar la demanda una vez que sea advertida la causal de improcedencia por cuanto que es posible calificarla en dos momentos; el primero al admitir la demanda y más tarde en la audiencia respectiva. (R.T.F. Resoluciones y sentencias dictadas durante el tercer trimestre de 1968. Resolución de julio 18 de 1968, exp. 91/68, págs. 229 y 230)."*³⁴³

Es procedente la admisión cuando la demanda cumpla con todos los requisitos a que se refiere el artículo 208 del Código Fiscal de la Federación. Y en el mismo auto admisorio, el instructor debe ordenar que se corra traslado a las demás partes para que la contesten (artículo 212).

No debemos olvidar, que el magistrado instructor tiene la obligación de emplazar a cualquier autoridad que deba ser parte en el juicio, aun cuando el actor no la hubiese señalado.

³⁴³ Citada por FERNÁNDEZ Y CUEVAS, JOSÉ MAURICIO, *Criterios Sustentados por el Tribunal Fiscal de la Federación en Materia de Derecho Procesal Fiscal*, Editorial Jus, México, 1976, Primera Edición, Páginas 281 y 282.

La contestación de demanda requiere, asimismo, de un acuerdo por el que, expresamente, el magistrado instructor la admita o la deseche, según lo ha sostenido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

“DEMANDA FISCAL, CONTESTACIÓN A LA. REQUIERE MANDAMIENTO EXPRESO DE ADMISIÓN O DESECHAMIENTO.- EL Código Fiscal de la Federación en el artículo 199, fracciones IV y VII, impone al magistrado instructor de las salas del Tribunal Fiscal de la Federación, en los juicios que sean del conocimiento de la Sala de la cual forma parte, la obligación de emitir el proveído o acuerdo por virtud del cual se tenga por formulada la contestación a la demanda o la deseche, en su caso; así como la de dictar los acuerdos y providencias de trámite necesarios para poner el juicio en condiciones de que pueda celebrarse la audiencia. Si analizadas las constancias que obran en el juicio de nulidad fiscal en el cual se pronuncia la sentencia reclamada, se advierte que no existe proveído alguno por el que el magistrado instructor hubiera tenido por formulada la contestación a la demanda, o la hubiera desechado, en su caso, la Sala responsable incurre en omisión que entraña una violación a las leyes del procedimiento, al no acatar lo dispuesto en las indicadas fracciones IV y VII del artículo 199 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que al no haber dictado tal proveído, la quejosa no tiene conocimiento oportuno de los términos de la contestación a la demanda, de manera que pudiera alegar sobre la misma y ejercitar sus derechos en el momento procesal también oportuno. En tales condiciones, la Sala incurre en violación de las garantías consagradas por los artículos 14, segundo párrafo, y 16, primer párrafo, constitucionales, en virtud de que no cumple con las formalidades esenciales del procedimiento y deja en estado de indefensión a la parte quejosa, al privarla de la oportunidad de alegar sobre los razonamientos esgrimidos en la contestación a la demanda formulada por la autoridad demandada. Por tanto, procede ordenar a la Sala responsable que reponga el procedimiento, dicte auto en el que tenga por

formulada la contestación a la demanda, o la deseche en su caso, y, en su oportunidad, pronuncie la sentencia que en derecho proceda.”³⁴⁴

La instrucción, en realidad, es simple; el proceso pretende ser sumario acogiendo el principio de concentración procesal.³⁴⁵ Se limita a admitir la demanda, emplazar a las partes, recibir la contestación y la intervención del tercero (si lo hay), desahogar las pruebas y abrir un periodo de cinco días para que las partes puedan formular alegatos, concluido el cual, con o sin alegatos, quedará cerrada la instrucción sin que se requiera una declaratoria expresa por parte del magistrado instructor.

Al respecto, Armienta Calderón comenta:

“El Código Fiscal vigente a partir del 1° de abril de 1983, en lo que atañe al procedimiento contencioso administrativo, cambió de manera radical la estructura del proceso, al suprimir la audiencia de pruebas y alegatos; y de un proceso que tenía un matiz eminentemente oral, se pasa a otro que tiene grabada fuertemente la impronta del procedimiento escrito.”³⁴⁶

Hablando del Código Fiscal de la Federación de 1967.

Kaye decía:

“El vigente Código Fiscal de la Federación en su Artículo 199 consagra el sistema del Magistrado Instructor para la substanciación del juicio. Este sistema consiste en que durante todo el

³⁴⁴ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 127-132, Julio-Diciembre de 1979, Tercera Parte, Páginas 47 y 48

³⁴⁵ FLIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Principios Esenciales del Proceso Fiscal Federal Mexicano*, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Segundo Número Extraordinario, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1966, Página 300.

³⁴⁶ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, *La Reforma Procesal Fiscal*, en *Reforma Procesal. Estudios en memoria de Niceto Alcalá-Zamora y Castillo*, Editorial UNAM, México, 1987, Primera Edición, Página 137.

procedimiento, hasta antes de la verificación de la audiencia, el trámite es seguido por uno solo de los tres magistrados que integran las Salas Regionales.

La exposición de motivos del Código vigente en este punto señala que se reconoció legalmente el sistema del Magistrado Instructor que en la práctica se venía siguiendo, porque el mismo se consideró como una medida práctica que facilita y hace más rápida la tramitación del procedimiento.”³⁴⁷

Salvo que se promueva un incidente de previo y especial pronunciamiento, el aspecto de la instrucción que puede requerir de más tiempo, es el que se refiere al desahogo de pruebas.

Como bien lo dice Esquivel Vázquez, la prueba se concibe como:

“...el conjunto de actos y elementos objetivos y subjetivos que son presentados al juzgador o resolutor, para que éste se encuentre en aptitud de sustentar la decisión con la cual va a dilucidar el litigio o el recurso planteado.”³⁴⁸

En términos generales, ante el Tribunal Fiscal de la Federación son admisibles toda clase de pruebas, excepto la de posiciones a cargo de las autoridades así como la petición de informes, salvo que éstos se limiten a hechos consignados en documentales que se encuentren en poder de las autoridades (artículo 230 del Código Fiscal de la Federación).

De acuerdo con el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, el actor debe probar

³⁴⁷ KAYE, DIONISIO J., *Breviario de Procedimientos Fiscales de Defensa*, Editorial IEE, México, 1981, Primera Edición, Página 212.

³⁴⁸ ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO A., *La Prueba en el Juicio Fiscal Federal*, Editorial Porrúa, México, 1998, Primera Edición, Página 7.

los hechos constitutivos de su acción y el demandado los de sus excepciones. Además, debe tenerse presente que los actos administrativos gozan de la presunción de legitimidad, si bien el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación dispone que, cuando los hechos que motiven los actos de autoridad sean negados de manera lisa y llana por el particular afectado, la carga de la prueba corresponde a la administración pública. Al referirse a este tema, Perezagua afirma:

“Sin embargo, si el contribuyente apoya, con las probanzas que presenta en el juicio procesal tributario, su reclamación precisamente en la ilegitimidad o ilegalidad (según los casos) de la actuación de la Administración, la presunción de que gozaba aquélla, puede desaparecer y el Juez tributario proveer que la Administración demuestre que actuó legalmente. En este sentido y siempre teniendo en cuenta la excepcionalidad de la situación, puede hablarse de una prueba de la Administración.”³⁴⁹

La reversión de la carga de la prueba para la autoridad ha sido confirmada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para cuando el particular niega los hechos, excepto cuando la negación encierre la afirmación de otro hecho, según la jurisprudencia que dice:

“SEGURO SOCIAL. MODIFICACION DEL GRADO DE RIESGO, SI EN LA INSTANCIA ADMINISTRATIVA EL PATRON NIEGA EN FORMA LISA Y LLANA LOS HECHOS QUE MOTIVARON LA RESOLUCIÓN RESPECTIVA, A LA DEPENDENCIA QUE EMITIÓ ESTA, CORRESPONDE PROBAR LOS HECHOS EN QUE SE BASO.- De conformidad con el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales, pero dichas autoridades deberán

³⁴⁹ PEREZAGUA CLAMAGIRAND, LUIS, *La Prueba en el Derecho Tributario Español*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, Primera Edición, Página 182.

probar los hechos que motiven esos actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho. Esta regla, ordinariamente aceptada en juicio de nulidad fiscal, también es aplicable con motivo de las instancias administrativas establecidas en el régimen del seguro social en contra de las resoluciones que modifican el grado de riesgo con base en el cual el patrón está cotizando en el seguro de riesgos de trabajo, pues si éste niega lisa y llanamente los hechos en que se apoyó la dependencia técnica responsable de la clasificación de empresas y determinación del grado de riesgo, y esa negativa no implica una afirmación, el referido patrón queda liberado de la carga de la prueba de tales hechos. En las mencionadas instancias administrativas, que son la aclaración o el recurso de inconformidad previstos, respectivamente, en los artículos 35 del Reglamento para la Clasificación de Empresas y Determinación del Grado de Riesgo del Seguro de Riesgos de Trabajo y 274 de la Ley del Seguro Social, las dependencias a las que corresponde resolverlas, o sea, el Comité Consultivo del Seguro de Riesgos de Trabajo o el Consejo Técnico, deberán recabar los elementos de prueba idóneos y necesarios a fin de que estén en aptitud de solucionar la contienda puesta a su consideración, conduciéndose, desde luego, con la imparcialidad que exige la función que les adscriben las disposiciones que los rigen, en la inteligencia de que no pueden legalmente mejorar la fundamentación y motivación de esas determinaciones, sino que se deben limitar a dilucidar dicha contienda con base en los planteamientos formulados y el material probatorio que se allegue; de ahí que en la hipótesis señalada, el Instituto no quede eximido de estas cargas u obligaciones con la sola suministración al patrón de los datos relativos a través de la resolución objeto de la inconformidad.”³⁵⁰

En el proceso administrativo que venimos estudiando, de conformidad con el artículo 93 del Código Federal de Procedimientos

³⁵⁰ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo II, Septiembre de 1995, Páginas 322 y 323.

Civiles, de aplicación supletoria, son admisibles los siguientes medios de prueba: confesión (con la salvedad apuntada), documentos públicos y privados, pericial, inspección judicial, testimonial, elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia y presunciones.³⁵¹ Aun cuando respecto de éstas, Armienta Calderón expresa que no constituyen propiamente una prueba, por tratarse *“de una inferencia lógica apoyada en un hecho cuya existencia resulta indubitable de acuerdo con los datos del sumario.”*³⁵²

Ya comentamos que la fase probatoria tiene lugar durante la postulatoria, quedando pendiente para la instrucción solamente el *“diligenciamiento.”*³⁵³

La normatividad prevista en el Código Procesal Civil Federal en materia de pruebas, es plenamente aplicable por el Tribunal Fiscal de la Federación pues, como acertadamente afirma Esquivel Vázquez:

“La legislación aplicable en materia contenciosa administrativa es congruente y no existe contradicción entre el Código Fiscal de la Federación y el Código Federal de Procedimientos Civiles, ya que se complementan bastante bien y no cuentan con normas que lleguen a producir confusión, situación que facilita la labor tanto del juzgador como de las partes en el proceso.”³⁵⁴

³⁵¹ ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO A., Op. Cit., Página 17.

³⁵² ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Op. Cit., Página 278.

³⁵³ BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, *Derecho Procesal Fiscal*, Op. Cit., Página 449.

³⁵⁴ Op. Cit., Página 34.

Sin embargo, la forma en que se deben de desahogar las pruebas pericial y testimonial si se halla prevista, respectivamente, en los artículos 231 y 232 del código fiscal. Y, según prescripción del artículo 233 las autoridades están obligadas a expedir al actor con toda oportunidad, las copias certificadas que pretenda ofrecer como prueba en el proceso; si no las expiden, el interesado puede pedir al magistrado instructor que requiera a los omisos. Si a pesar del requerimiento la autoridad demandada, sin causa justificada, persiste en su rebeldía, se presumirán ciertos los hechos que el demandante trate de demostrar con las copias que solicitó, siempre que hubieran sido identificadas en sus características y en su contenido. En caso de que la autoridad omisa no sea parte, el instructor está facultado para imponerle una multa (tres meses de salario mínimo), salvo que la omisión se deba a una causa justificada.

Si bien las pruebas deben ofrecerse en los escritos de demanda y contestación (y, dado el caso, en los de ampliación), el artículo 230, segundo párrafo, del código tributario permite a las partes la presentación de pruebas supervenientes mientras la sala no pronuncie sentencia.

Para precisar cuáles son las pruebas que tienen esa característica debemos remitirnos, como bien lo dice Esquivel

Vázquez,³⁵⁵ al artículo 324 del Código Federal de Procedimientos Civiles que, en su primer párrafo, dispone:

“Art. 324.- Con la demanda se acompañarán todos los documentos que el actor tenga en su poder y que hayan de servir como pruebas de su parte; y, los que presentare después, con violación de este precepto, no le serán admitidos. Sólo le serán admitidos los documentos que le sirvan de prueba contra las excepciones alegadas por el demandado, los que fueren de fecha posterior a la presentación de la demanda, y aquellos que, aunque fueron anteriores, bajo protesta de decir verdad, asevere que no tenía conocimiento de ellos.”

El primer supuesto a que se refiere este precepto, relativo a la necesidad de ofrecer una prueba hasta conocer la contestación de la demanda, no se da en el proceso federal administrativo, debido a que cuando el demandado introduce en su contestación fundamentos, motivos o hechos que el actor desconocía, procede la ampliación de la demanda (artículo 210), en la cual deberán ofrecerse las pruebas conducentes las que, obviamente, no tendrán la calidad de supervenientes.

Por lo tanto, siguiendo a Esquivel Vázquez,³⁵⁶ del citado precepto del código adjetivo civil federal, inferimos que son dos los supuestos en los que puede admitirse una prueba aun cuando no se hubiera ofrecido en la demanda o en la contestación (o en la respectiva ampliación):

³⁵⁵ Op. Cit., Página 53.

³⁵⁶ Loc. cit.

a) Cuando sea de fecha posterior a la presentación de la demanda o de la contestación y,

b) Cuando, siendo de fecha anterior, la parte oferente asevere, bajo protesta de decir verdad, que no la conocía.

Toda vez que el numeral 230 del código fiscal sólo establece como condición, para admitir una prueba superveniente, el hecho de que *"no se haya dictado sentencia"*, debemos concluir que incluso después de que se tenga por cerrada la instrucción, por haber transcurrido el plazo para presentar alegatos, el magistrado instructor debe admitir la probanza con tal de que, como dice el precepto *"no se haya dictado sentencia."*

Admitida la prueba superveniente, el instructor debe dar vista a la contraparte del oferente a fin de que, dentro del plazo de cinco días, manifieste lo que a su interés convenga.

Con independencia de las pruebas que ofrezcan las partes, el artículo 230, último párrafo, dispone que:

"El magistrado instructor podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los hechos controvertidos o para ordenar la práctica de cualquier diligencia."

En relación con la facultad del tribunal de lo contencioso administrativo para recabar pruebas oficiosamente, Perezagua explica:

"... no olvidemos, que en la mayor parte de los ordenamientos jurídicos, y entre ellos el español, se concede al Juez de la jurisdicción tributaria una especial facultad inquisitiva o de impulso oficial para llevar el proceso, y en virtud de ella poder realizar o

pedir que se realicen todas las probanzas que estime pertinentes."³⁵⁷

En este punto, es importante destacar que el hecho de que el magistrado instructor esté facultado para recabar pruebas de oficio, no exime a las partes de la obligación de demostrar los hechos en que basen su acción o su excepción; puesto que esa facultad es discrecional y no constituye un derecho de las partes, como lo dice la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"PRUEBAS PARA MEJOR PROVEER. FACULTAD DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA ORDENARLAS. NO IMPLICA UN DERECHO PROCESAL DE LAS PARTES.- El artículo 196, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, establece: "Las Salas gozarán de la más amplia libertad para ordenar la práctica de cualquier diligencia que tenga relación con los puntos controvertidos y para pedir la exhibición de cualquier documento". Dados los términos de este precepto, debe estimarse que el mismo consagra una facultad propia del Tribunal, y de ninguna manera un derecho procesal de las partes."³⁵⁸

Acercas de la valoración de las pruebas que debe efectuar la sala al emitir su sentencia, el artículo 234 del Código Fiscal de la Federación prevé el sistema que Couture denomina de la "sana crítica",³⁵⁹ pues si bien en un principio dice que la confesional, las presunciones legales y los documentos públicos harán prueba plena, con lo que evidentemente hace referencia al régimen de la prueba

³⁵⁷ PEREZAGUA CLAMAGIRAND, LUIS, Op. Cit., Página 182.

³⁵⁸ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, Página 378.

³⁵⁹ COUTURE, EDUARDO J., Op. Cit., Páginas 270 y siguientes.

tasada, al final establece que el valor de los demás medios de convicción quedará a la prudente apreciación del tribunal, disponiendo, incluso, que la sala puede valorar las pruebas sin sujetarse a reglas específicas, con tal de que funde razonadamente su consideración.^{360 361}

Finalmente, la instrucción termina con la fase conclusiva o de alegatos. El artículo 235 del Código Fiscal de la Federación preceptúa que después de diez días sin "*cuestión pendiente*", el instructor concederá a las partes un plazo de cinco días para que, si así lo desean, presenten por escrito sus alegatos, los que, como bien apunta, Armienta Calderón, implican "*los resultados que alcanzara cada uno de los litigantes como consecuencia de la actividad desarrollada para hacer llegar al juzgador, en el momento de la emisión del fallo definitivo, los elementos de hecho y de derecho configurativos de la pretensión.*"³⁶²

En efecto, los alegatos no son más que los puntos de vista u opiniones de carácter jurídico de las partes respecto del sentido que deberá tener la sentencia, en función de los hechos aducidos y las pruebas aportadas. Se traducen en las conclusiones de las partes.

³⁶⁰ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Introducción al Estudio del Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, en *Perspectivas del Derecho Público en la segunda mitad del siglo XX*, Editorial Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1969, Primera Edición, Página 1098.

³⁶¹ ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO A., Op. Cit., Página 79.

³⁶² ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, *El Procedimiento en los Tribunales Administrativos*, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Cuarto Número Extraordinario, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1971, Página 145.

Aunque no es obligatorio presentarlos, si tienen cierta importancia en la medida que pueden orientar al tribunal. Y en caso de que se presenten en tiempo, la sala debe considerarlos en su resolución. Aun cuando es cierto que, como dice Alsina, los alegatos no constituyen una pieza fundamental del proceso por lo que su no presentación no causa perjuicio alguno a las partes.³⁶³

Independientemente de que se presenten o no los alegatos, vencido el plazo de cinco días antes mencionado, quedará cerrada la instrucción, sin que sea indispensable que el instructor dicte un acuerdo para determinarlo así expresamente, lo que desde luego agiliza el proceso; por este motivo, no estamos de acuerdo con Quinta Valtierra y Rojas Yáñez, quienes afirman que debe haber una declaración de parte del instructor. Así se expresan estos autores:

“Para que la sala esté en aptitud de emitir la resolución que conforme a derecho proceda, previamente el magistrado instructor deberá declarar cerrada la instrucción del procedimiento contencioso administrativo.”³⁶⁴

3.5. EL RECURSO DE RECLAMACIÓN.

A diferencia de los recursos administrativos que, como ya vimos, se dan en sede administrativa a manera de autocontrol de

³⁶³ ALSINA, HUGO, Op. Cit., Página 708.

³⁶⁴ QUINTANA VALTIERRA, JESÚS y ROJAS YÁÑEZ, JORGE, *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Trillas, México, 1997, Tercera Edición, Página 307.

legalidad que ejerce la administración pública, los judiciales tienen lugar dentro de un proceso jurisdiccional.

En este sentido, Eduardo Pallares expresa la siguiente opinión:

“Los recursos son los medios de impugnación que otorga la Ley a las partes y a los terceros para que obtengan, mediante ellos, la revocación o modificación de una resolución judicial sea ésta auto o decreto.”³⁶⁵

De esta manera, entendemos que los recursos judiciales son, como dice Gómez Lara, medios de impugnación intraprocerales,³⁶⁶ porque están previstos por un sistema procesal con la finalidad de dar oportunidad a los afectados de oponerse a las resoluciones de los tribunales pronunciadas dentro de un juicio (civil, mercantil, administrativo, etcétera).

Así lo sostiene Armenta Calderón al decir que los recursos procesales *“comprenden todos aquellos medios de impugnación de esta naturaleza, que se interponen en los juicios ante los Tribunales, incluyendo a aquéllos que orgánicamente no se encuentran comprendidos dentro de la órbita del Poder Judicial orgánico.”*³⁶⁷

³⁶⁵ PALLARES, EDUARDO. *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, Editorial Porrúa, México, 1981, Decimocuarta Edición, Página 681.

³⁶⁶ GÓMEZ LARA, CIPRIANO. *Derecho Procesal Civil*, Editorial Harla, México, 1991, Quinta Edición, Página 201.

³⁶⁷ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO. *Los Recursos Jurisdiccionales*, Edición Mimeográfica, México, 1996, Página 9.

Desde luego que también es procesal el recurso que se interpone dentro del juicio que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación, aun cuando no pertenezca orgánicamente al Poder Judicial Federal, en virtud de que desempeña una función jurisdiccional al igual que los tribunales orgánicamente judiciales, según lo hemos expuesto en este trabajo. Ese recurso es el de reclamación, previsto por el artículo 242 del Código Fiscal de la Federación, para impugnar resoluciones del magistrado instructor. González Pérez lo califica de ordinario porque *"no existen motivos tasados de impugnación ni están limitados las potestades del órgano jurisdiccional."*³⁶⁸

Pero no se piense que absolutamente todas las actuaciones del instructor son susceptibles de impugnación mediante dicho recurso. El artículo 242 del Código Fiscal de la Federación se encarga de delimitar la procedencia del medio de impugnación en comento.

Con el decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, el legislador federal introdujo importantes reformas a los artículos del Código Fiscal de la Federación que previenen el recurso de reclamación.

³⁶⁸ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, *Derecho Procesal Administrativo Mexicano*, Op. Cit., Página 939.

Actualmente, a partir de la entrada en vigor de la aludida reforma (1 de enero de 1996), el artículo 242 del Código Fiscal de la Federación dice así:

“ARTICULO 242.- El recurso de reclamación procederá en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o aquellas que admitan o rechacen la intervención del tercero. La reclamación se interpondrá ante la Sala o Sección respectiva, dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de que se trate.”.

El legislador federal volvió a ampliar la procedencia del recurso aún más que como lo hizo en 1982, no obstante que la ampliación de ese año ya la había derogado en 1988. Consecuentemente, en la actualidad la reclamación es procedente contra las resoluciones del magistrado instructor que:

- “1.- Admitan la demanda.**
- 2.- Admitan la contestación.**
- 3.- Admitan la ampliación de demanda.**
- 4.- Admitan la ampliación de la contestación de demanda.**
- 5.- Admitan alguna prueba.**
- 6.- Desechen la demanda.**
- 7.- Desechen la contestación.**
- 8.- Desechen la ampliación de demanda.**
- 9.- Desechen la ampliación de la contestación de demanda.**
- 10.- Desechen alguna prueba.**
- 11.- Tengan por no presentada la demanda.**
- 12.- Tengan por no presentada la contestación.**
- 13.- Tengan por no presentada la ampliación de demanda.**
- 14.- Tengan por no presentada la ampliación de la contestación de demanda.**
- 15.- Tengan por no presentada alguna prueba.**

- 16.- *Decreten el sobreseimiento del juicio.*
- 17.- *Nieguen el sobreseimiento del juicio.*
- 18.- *Admitan la intervención del tercero. Y,*
- 19.- *Que rechacen la intervención del tercero.”.*

El artículo 242 transcrito con antelación fue aprobado por el Congreso de la Unión tal como fue propuesto por el Presidente de la República en su iniciativa, según aparece en la publicación del 14 de noviembre de 1995 del Diario de los Debates de la Cámara de Diputados. Sin embargo, la exposición de motivos de esa iniciativa nada explica sobre la reforma al precepto legal en cita.

Observamos que la reforma subsana el vicio de inconstitucionalidad de que adolecía el precepto, haciendo procedente el recurso de reclamación contra resoluciones que tengan por no presentada la demanda; y hasta es susceptible de reclamarse el auto que la admita, además por supuesto, del que la desecha.

Desde luego que es plausible que el legislador prácticamente acate la jurisprudencia de la Suprema Corte, intitulada ***“RECLAMACIÓN EN JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ES INCONSTITUCIONAL EL ARTÍCULO 242 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE ESTABLECE ESE RECURSO SOLO PARA LOS ACUERDOS QUE DESECHAN UNA DEMANDA DE NULIDAD, Y NO EN CONTRA DE LOS QUE LA TENGAN POR NO INTERPUESTA”***,³⁶⁹ pero era suficiente con que hiciera extensible la

³⁶⁹ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo III. Abril de 1996, Página 126.

procedencia del recurso para impugnar los acuerdos que tengan por no presentada la demanda, pues estimamos excesivos los casos en que ahora se puede interponer.

Cuando los supuestos de procedencia de la reclamación sumaban diez (1983-1988), Margarita Lomeli Cerezo comentaba que la proliferación de los recursos había "producido en numerosos casos dilaciones innecesarias en el procedimiento",³⁷⁰ ¿qué dirá esa autora frente a las diecinueve hipótesis en las que actualmente puede plantearse el medio de defensa?

Consideramos que entorpecen el proceso inútilmente las reclamaciones contra las resoluciones que admitan la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba, que nieguen el sobreseimiento del juicio o que admitan la intervención del tercero.

Las resoluciones admisorias citadas no causan a las partes un daño o perjuicio que no pueda ser reparado en la sentencia, pues su solo dictado no significa que el beneficiado con la admisión de que se trate ganará el juicio.

Por lo que hace a la admisión de pruebas, sólo debería ser operante el medio de impugnación contra un acuerdo que admitiera la confesional de las autoridades mediante absolución de posiciones o la petición de informes, contraviniendo directamente el artículo 230 del

³⁷⁰ LOMELÍ CEREZO, MARGARITA, *Revisión de los Principales Problemas de la Estructura del Juicio de Nulidad*, en *Justicia Administrativa*, Editorial Trillas, México, 1987, Primera Edición, Página 110.

código tributario, hipótesis difícilmente imaginables; pues debe tenerse presente que el propio precepto establece que en el juicio son admisibles toda clase de pruebas. Entonces, ¿para qué impugnar un auto que admita una probanza?, si de cualquier manera todas las pruebas están sujetas al valor que el tribunal les conceda en términos de ley al dictar sentencia.

Tampoco estimamos idónea la procedencia del recurso contra las resoluciones que nieguen el sobreseimiento, puesto que la parte afecta siempre puede insistir y, desde luego, probar la causa de sobreseimiento para que se invoque en sentencia. Es más, de acuerdo con el artículo 202, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación la procedencia del juicio debe ser examinada aun de oficio.

Y la admisión de la intervención del tercero, tampoco ocasiona un daño o perjuicio trascendental que amerite la obstaculación del proceso.

Recapitulando, a nuestro juicio salen sobrando los siete supuestos de procedencia de la reclamación mencionados con antelación, por lo que proponemos que sean suprimidos para evitar que el juicio sea interrumpido innecesariamente.

Leyendo el nuevo artículo 228 Bis, nos damos cuenta de que fue derogado su quinto párrafo, que decía:

“Los autos que admitan la demanda, la contestación, la intervención del tercero perjudicado o alguna prueba, podrán ser objetados por las partes, mediante escrito que presentarán en el plazo de

quince días; objeción que se decidirá en la resolución que ponga fin al juicio o en la sentencia respectiva.

Más que evidente resulta que el legislador suprimió la objeción para ensanchar la procedencia de la reclamación.

Si bien estimamos que los autos admisorios de referencia no requirieran ser impugnados, nos parece que, en todo caso, era más conveniente la objeción (que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 1995) porque no provocaba dilación del juicio ya que se decidía al resolverse éste.

Por otro lado, queremos poner de manifiesto que la redacción del nuevo artículo 242 se presta a confusión, en cuanto a si son susceptibles de reclamarse los acuerdos de los presidentes de las secciones de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, pues dispone que la reclamación se interpondrá *“ante la Sala o Sección respectiva.”*

De acuerdo con su nueva ley orgánica (vigente a partir del 1° de enero de 1996), el tribunal se integra por una sala superior y por las salas regionales (artículo 2°). La sala superior, a su vez, funciona en pleno o en dos secciones (artículo 12), según vimos en el capítulo segundo.

El Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación, que no integra sección (artículo 17), tiene las atribuciones que expresamente le confiere el artículo 26, entre las que se encuentran: Fracción VIII. Dictar los acuerdos o providencias de trámite necesarios, incluyendo el

que reabra la instrucción. Y, fracción IX. Tramitar los incidentes, los recursos, así como la queja, cuando se trate de juicios que se ventilen ante el pleno de la sala superior.

De esto se infiere que el presidente del tribunal puede llegar a dictar un acuerdo de los que menciona el artículo 242 del código, como desechar una prueba por ejemplo, pero respecto de ese funcionario no está previsto el recurso de reclamación porque no es magistrado instructor ni integra sección, aunque la ley le da facultades para reabrir la instrucción.

Asimismo, en cada una de las secciones también hay un presidente, con iguales facultades que el presidente del tribunal para dictar acuerdos de trámite respecto de los juicios de su competencia (artículo 22, fracciones V y VI).

Entonces surge la duda, ¿procede el recurso de reclamación contra resoluciones de los presidentes de las secciones en los supuestos del artículo 242 del código?

Parecería a primera impresión que sí, puesto que este precepto dice que el recurso debe presentarse ante la sala o sección respectiva. Pero nos encontramos con que para las secciones al igual que para el pleno, no está prevista la figura del magistrado instructor.

En efecto, el capítulo V de la ley orgánica establece la normatividad aplicable a las salas regionales. El artículo 35 dice cuáles son las atribuciones de los presidentes de esas salas; y el 36 prevé las facultades de los magistrados instructores.

Esto quiere decir que en las salas regionales hay un presidente y un magistrado instructor; mientras que en las secciones, únicamente presidente.

Consecuentemente, ¿podría haber reclamación ante una sección si no cuenta con magistrado instructor? ¿Qué quiere decir el artículo 242 al disponer que el recurso se debe interponer ante la sala o sección respectiva?.

El problema tiene dos soluciones posibles: Primera: Debe entenderse que el legislador estableció el recurso también contra los acuerdos de los presidentes de las secciones aunque técnicamente no se les denomine magistrados instructores. Y, segunda: Que la mención de la "*sección respectiva*" en el artículo 242 sólo es un desatino que hay que ignorar, ya que solamente en las salas regionales vemos la presencia del magistrado instructor.

Estimamos que la solución correcta es la primera, en virtud de que el precepto dice que el recurso "*se interpondrá ante la Sala o Sección respectiva*", y el presidente de la sección es el que de hecho está en posibilidad de emitir acuerdos de trámite, aun cuando técnicamente no se le denomine magistrado instructor.

Para Margáin Manautou, además de los acuerdos del instructor se pueden impugnar, mediante reclamación, los autos del "*ponente*" (aludiendo a los miembros de las secciones); y, aun cuando habla de la apelación que ya no existe, explica:

“Al aludirse a la Sección respectiva se entiende que el recurso de reclamación sólo procede cuando se admita, se deseche o se tenga por no presentada la apelación; cuando se decrete o niegue el sobreseimiento de la apelación, y cuando se admita o se deseche una prueba que se estime superveniente.”³⁷¹

Proponemos que, para evitar confusiones, el artículo 242 se refiera a los acuerdos del presidente del tribunal, de los presidentes de las secciones y a los del magistrado instructor de las salas regionales, aun cuando reconocemos que, respecto del presidente del tribunal y de los presidentes de las secciones, serían raros los casos en que se presentara uno de los supuestos del propio precepto, ya que en términos del artículo 30 de la ley orgánica, las salas regionales se encargan (a través del instructor por supuesto), de la instrucción de los juicios competencia del pleno y de las secciones de la sala superior. Sólo sería conveniente la reclamación, contra un acuerdo desechatorio de pruebas de alguno de los presidentes, como dice Margáin Manautou.

Debemos apuntar, por otra parte, que únicamente está legitimada para interponer el recurso la parte (actora o demandada) que resulte afectada por el acuerdo del presidente de sección o del magistrado instructor; de esta manera, será improcedente contra actos que no afecten el interés jurídico del recurrente; así se desprende de la tesis del Tribunal Fiscal de la Federación, que dice:

³⁷¹ MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO, *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Legitimidad*, Editorial Porrúa, México, 1998. Séptima Edición. Página 228.

"INTERÉS JURÍDICO EN EL RECURSO DE RECLAMACIÓN.- NO LO TIENE QUIEN NO SE UBICA EN LOS SUPUESTOS DEL ARTÍCULO 242 DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL.- Si una autoridad recurre un auto del Magistrado Instructor, porque ordenó correr traslado de la ampliación de demanda a una autoridad diversa a ella, el recurso así interpuesto es improcedente, pues el acuerdo no afecta el interés jurídico del promovente, por no admitir o desechar una demanda en su contra, no admitir o desechar su contestación de demanda o pruebas, no negar el sobreseimiento por el solicitado, ni determinar la admisión rechazo de la intervención del coadyuvante o del tercero por el inconforme propuesto, que son las hipótesis de procedencia consideradas por el artículo 242 del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente hasta el 15 de enero de 1988."³⁷²

El trámite del recurso es sumamente sencillo. El plazo para interponerlo es de 15 días como quedó establecido desde la reforma de 1990; y debe presentarse ante la sala o sección respectiva, que no es otra más que la de la adscripción del instructor o del presidente que dictó la resolución impugnada.

Es muy amplio el plazo, excesivo incluso, tomando en cuenta que la persona afectada con el acto del magistrado instructor es parte en el juicio y, por ende, conoce los antecedentes del caso, además de que por tratarse de una resolución de trámite la que se impugna, no es indispensable la formulación de un gran número de agravios ni que éstos sean sofisticados o complicados, por el contrario, generalmente son sencillos.

³⁷² Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993 y Precedentes de las Salas 1988-1993, Página 730.

Para interponer la revisión fiscal, según el artículo 248, el término es de 15 días; lo cual se explica porque lo que se impugna es una sentencia. Para la reclamación la Ley de Amparo (artículo 103) prevé tres días. Y el Código Federal de Procedimientos Civiles dice que la apelación debe interponerse dentro de 5 días, si se tratare de sentencia, o de 3, si fuere un auto el recurrido (artículo 241); y por lo que hace a la revocación, ordena que se debe promover en el acto de la notificación o, a más tardar, al día siguiente (artículo 228).

Se daría celeridad al juicio administrativo si el recurrente sólo contara con 5 días para reclamar una resolución, como estaba establecido en el texto original del artículo 242 del actual Código Fiscal de la Federación, tiempo más que suficiente para plantear agravios. Y lo mismo cabe decir en relación con el plazo que tiene la contraparte (15 días) para expresar lo que a su derecho convenga.

Es absurdo que el recurrente y su contraparte cuenten con más tiempo para recurrir y desahogar una vista, respectivamente, que la sala para resolver, pues se le ordena (artículo 243) que debe dictar sentencia en 5 días. Deberían estar invertidos esos plazos.

Tocante al trámite del recurso los artículos 243 y 244 del Código Fiscal de la Federación disponen:

“ARTICULO 243.- Interpuesto el recurso a que se refiere el artículo anterior, se ordenará correr traslado a la contraparte por el término de quince días para que exprese lo que a su derecho convenga y sin más trámite dará cuenta a la sala para que resuelva en el término de cinco días. El magistrado que haya dictado el acuerdo recurrido no podrá excusarse.

ARTICULO 244.- Cuando la reclamación se interponga en contra del acuerdo que sobresea el juicio antes de que se hubiera cerrado la instrucción, en caso de desistimiento del demandante, no será necesario dar vista a la contraparte.”.

No obstante que ninguno de los preceptos dispone que el recurso debe interponerse por escrito, de los artículos 199 del código fiscal y 271 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, se infiere que así debe ser. Y en relación con la obligación de expresar agravios, resulta aplicable el artículo 244 del citado código procesal civil, así que consideramos que el recurrente debe formularlos, incluso, para que la sala tenga material para examinar el auto recurrido.

Siguiendo a Lucero Espinosa, podemos afirmar que el código no faculta al magistrado instructor para calificar la procedencia del recurso, por lo que no le es dable desecharlo, en tanto que con nitidez se desprende lo que debe hacer: correr traslado a la contraparte del recurrente para que dentro del plazo de 15 días exprese lo que a su derecho convenga; y, sin más trámite, es decir, de plano y sin que algo lo pueda impedir, dar cuenta a la sala para que ésta dicte la sentencia interlocutoria correspondiente dentro del término de 5 días.³⁷³

Nada dice el código para el caso en que el reclamante no exhiba la copia (o copias) para correr traslado a la contraparte; no

³⁷³ LUCERO ESPINOSA, MANUEL., *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, Editorial Porrúa, México, 1997, Cuarta Edición, Página 266.

obstante, el recurso no debe ser desechado sino que se debe requerir al recurrente para que presente la copia faltante, en aplicación analógica del artículo 209, penúltimo párrafo, del propio Código Fiscal de la Federación que se refiere a los anexos de la demanda. Así lo ha sostenido, en esencia, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, como puede observarse de la siguiente tesis:

***“RECLAMACIÓN. COPIAS FALTANTES DEL ESCRITO RELATIVO DEL RECURSO DE, ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. La obligación de la Sala responsable de requerir al promovente para que exhiba las copias faltantes para correr traslado a las partes, se refiere a la demanda; sin embargo, ello no impide que la Sala responsable no pueda aplicar al caso por analogía, los preceptos que invoca el Juez de Distrito en la sentencia recurrida y en consecuencia que requiera al reclamante a fin de que exhiba las copias faltantes de su recurso, ya que en ambas situaciones se contemplan hipótesis similares, por lo que no es legal que la Sala responsable deseche de plano el recurso de reclamación interpuesto.”*³⁷⁴**

El artículo 243 puntualiza que el magistrado instructor no puede excusarse, lo que implica que debe intervenir integrando la sala para emitir sentencia, aun cuando es el responsable del acto

³⁷⁴ Informe de 1977, Tercera Parte, Página 225. El mismo criterio ha sostenido el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, según se advierte de la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XV-I, Febrero de 1995, Páginas 160 y 161, con el título: ***“COPIAS PARA EL TRASLADO. LA OMISIÓN DE ACOMAÑARLAS AL RECURSO DE RECLAMACIÓN PREVISTO POR EL ARTÍCULO 242 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO TRAE POR CONSECUENCIA NO DARLE TRÁMITE AL MISMO SI NO MEDIA PREVENCIÓN DE POR MEDIO.”***

impugnado, es decir, legalmente está obligado a revisar su propia resolución.

Finalmente, el artículo 244 ordena que no es necesario correr traslado a la contraparte, cuando la resolución impugnada sea de sobreseimiento por desistimiento del actor y sea dictada antes del cierre de la instrucción; es evidente que sale sobrando la aclaración de que la resolución sea dictada antes de que se cierre la etapa instructiva, pues el magistrado ya no actúa después. Acertado el comentario que sobre este precepto exponen Sánchez Piña y Romero Jiménez:

“Es evidente la intención del legislador en este artículo que es no detener la emisión de una resolución si ya hubo desistimiento del demandante.”³⁷⁵

Al respecto, llama la atención el apunte de Díaz González:

“Cuando la reclamación se interponga contra el acuerdo que sobresea el juicio, deberá agotarse hasta antes del cierre de la instrucción; tratándose del desistimiento del demandante no será necesario dar vista a la contraparte.”³⁷⁶

Es desafortunada la interpretación que este autor da al artículo 244, pues este precepto no se refiere al momento en el que debe interponerse el recurso (hasta antes del cierre de la instrucción), sino que prevé el supuesto en el que el instructor pronuncie un acuerdo

³⁷⁵ SÁNCHEZ PIÑA, JOSÉ DE JESÚS y ROMERO JIMÉNEZ, JORGE ARTURO, *Código Fiscal de la Federación Comentado Segunda Parte*, Editorial Pac, México, 1998, Primera Edición, Páginas 124 y 125.

³⁷⁶ DÍAZ GONZÁLEZ, LUIS RAÚL, Op. Cit., Página 74.

de sobreseimiento durante la instrucción, debiéndose agotar el medio de defensa dentro del plazo que ya comentamos y no *"hasta antes del cierre de la instrucción"*, como dice el mencionado tratadista, cuyo comentario, además, resulta ilógico, pues si hablamos de un auto de sobreseimiento es evidente que una vez dictado la instrucción queda automáticamente cerrada, ya que no es factible que sobreseído el juicio el instructor continúe tramitándola.

Consideramos que tampoco debería ser necesario correr traslado cuando lo que se reclama es el acuerdo que desecha o tiene por no presentada la demanda. Para empezar, el recurrente todavía no tiene contraparte porque, si no se le ha admitido la demanda, no se ha emplazado al demandado. Y, por otro lado, no es lógico que éste inicie su participación desahogando una vista en un asunto en el que es probable que nunca llegue a tener la calidad de parte demandada, si el desechamiento del libelo llega a quedar firme; además, el artículo 57 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, dispone que cuando un incidente, recurso o promoción sea desechado de plano, no habrá necesidad de correr traslado a las otras partes.

3.6. LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

3.6.1. GENERALIDADES.

Hemos afirmado que el proceso en general se encuentra dividido en dos grandes etapas: la instructiva y la resolutive. En los dos incisos inmediatos anteriores expusimos, brevemente, el desarrollo del periodo de instrucción, así como la procedencia del recurso de reclamación contra las resoluciones del magistrado instructor. Nos referiremos en este apartado a la segunda etapa del proceso, que implica el dictado de la sentencia por parte del tribunal. Así se expresa Carnelutti de esta fase decisoria:

“Finalmente, la tercera fase del procedimiento es la decisión. Se ha dicho ya que ésta es obra exclusiva del juez; cerrada la discusión, el juez queda solo. Solo con su cometido tremendo, por no decir con su cometido imposible, de separar (decidir de de-caere), con un corte neto, la sinrazón de la razón, la mentira de la verdad.”³⁷⁷

Hugo Alsina define a esta resolución que pone fin al proceso, aclarando que:

“La sentencia es un documento destinado a constatar la expresión del juicio del juez sobre la cuestión sometida a su decisión, y como tal reviste los caracteres de un instrumento público pues se trata de un acto otorgado por un funcionario público en ejercicio de sus atribuciones y en la forma que las leyes prescriben.”³⁷⁸

Por su parte, Alfredo Rocco, explicando que la actividad jurisdiccional se manifiesta a través de tres distintas funciones (la de aplicación del Derecho al caso concreto, la de la ejecución forzosa y la

Página 136.

³⁷⁷ CARNELUTTI, FRANCESCO, *Derecho Procesal Civil y Penal*, Op. Cit.,

³⁷⁸ ALSINA, HUGO. Op. Cit., Tomo IV, Páginas 73 y 74.

de conservación de un estado existente), concibe a la sentencia como:

"El acto por el cual el Estado, por medio del órgano de la jurisdicción destinado para ello (juez), aplicando la norma al caso concreto, indica aquella norma jurídica que el derecho concede a un determinado interés."³⁷⁹

Desde luego que como acto jurisdiccional por excelencia, la sentencia implica la aplicación del Derecho objetivo a un caso concreto por parte del tribunal para concluir en forma normal el proceso, es decir, para decidir la cuestión principal debatida por las partes, así como para resolver las cuestiones incidentales que hubieran surgido durante el transcurso del desarrollo del juicio. Aun cuando el elemento fundamental de la sentencia es el juicio lógico que desarrolla el juez para aplicar una norma jurídica general al caso concreto, no podemos decir que la sentencia solamente entrañe la simple actuación de la ley, puesto que el juez no actúa de manera puramente teórica o automática, sino que también pone en juego su voluntad. Conviene recordar que el vocablo sentencia proviene del latín "*sententia*", que significa dictamen o parecer que uno sigue,³⁸⁰ y hace referencia a lo que el juzgador siente en relación con la litis que está resolviendo.

Muy lejos estamos de reputar al juez como un ser insensible, según la concepción de Montesquieu, para quien:

"... los jueces de la nación, como es sabido, no son más ni menos que la boca que pronuncia las

³⁷⁹ ROCCO, ALFREDO, *La Sentencia Civil*, Traducción de Mariano Ovejero, Editorial Stylo, México, 1944, Primera Edición, Página 51.

³⁸⁰ REAL ACADEMÍA ESPAÑOLA, Op. Cit., Tomo VI, Páginas 1202 y 1203.

palabras de la ley, seres inanimados que no pueden mitigar la fuerza y el rigor de la ley misma."³⁸¹

Por eso es explicable que una vez que la sentencia deviene irrevocable, vale jurídicamente con independencia de la legalidad de su mandato, de lo contrario, como hace notar Alsina, siempre se podría discutir la validez del fallo sosteniendo que el juzgador ha quebrantado la voluntad de la ley.³⁸²

De esta manera, como dice Kelsen, la sentencia es un verdadero acto creador de Derecho, pues la norma general y abstracta requiere de un acto jurisdiccional que la individualice estableciendo una norma jurídica concreta.³⁸³ También Rocco explica que hay sentencia, siempre que el juez *"determina lo que es derecho en el caso concreto"*.³⁸⁴

Es importante distinguir, como lo hace Couture,³⁸⁵ entre la sentencia como acto jurídico procesal, que consiste en la decisión del tribunal a la litis sometida a su conocimiento; y la sentencia como el documento que contiene precisamente la decisión emitida por el juzgador.

Aplicando estas ideas al juicio que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación, bien podemos decir que las

³⁸¹ MONTESQUIEU, Op. Cit., Página 108.

³⁸² ALSINA, HUGO, Op. Cit., Página 71.

³⁸³ KELSEN, HANS, *Teoría Pura del Derecho*, Traducción de Moisés Nilve, Editorial Universitaria de Buenos Aires, Buenos Aires, 1975, Decimotercera Edición, Páginas 151 y 152.

³⁸⁴ ROCCO, ALFREDO, Op., Cit., Página 103.

³⁸⁵ COUTURE, EDUARDO J., Op. Cit., Página 277.

sentencias de este tribunal son los actos procesales a través de los cuales da por terminado normalmente los procesos administrativos, estimando o desestimando la pretensión del actor. El código fiscal también prevé las llamadas “*resoluciones*” de sobreseimiento, que, si bien ponen fin al proceso, se caracterizan porque no deciden la cuestión de fondo planteada por las partes, por lo que para la doctrina propiamente no son sentencias.³⁸⁶

El autor Lucero Espinosa considera, apropiadamente, que en los términos del artículo 236 del Código Fiscal de la Federación, los fallos de sobreseimiento no son sentencias sino “*resoluciones*”.³⁸⁷ La última parte de dicho precepto, en efecto, alude a la “*resolución en los casos de sobreseimiento*”, no obstante, es común que en el ámbito forense se llame “*sentencias*” a las resoluciones de sobreseimiento.

Examinaremos a continuación los requisitos que deben colmar las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación.

3.6.2. REQUISITOS DE LAS SENTENCIAS.

Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, como las de todos los tribunales, deben cumplir ciertas condiciones, tanto de forma como de fondo.

³⁸⁶ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, Op. Ult. Cit., Página 268

³⁸⁷ LUCERO ESPINOSA, MANUEL Op. Cit., Página 201.

El Código Fiscal de la Federación es omiso en cuanto al señalamiento de los requisitos formales de las sentencias, por lo que para tal efecto debemos remitirnos a los artículos 219, 222, 270 y 271 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria. La primera regla nos la indica el artículo 270, al preceptuar que las actuaciones judiciales pueden efectuarse en cualquier forma, siempre y cuando la ley no tenga prevista una especial, lo que significa que las sentencias (así como las demás resoluciones judiciales) no requieren de un formato ("machote") especial, bastando, por lo tanto, con que contengan los datos mínimos que establecen los otros preceptos legales en mención.

De esta manera, podemos decir que la sentencia debe plasmarse por escrito y estar redactada en español, debiéndose escribir con letra las fechas y las cantidades. Y, como dice Couture, se divide en cuatro apartados:³⁸⁸

a) El preámbulo, en el que se deben expresar el tribunal que pronuncia la sentencia, el lugar, la fecha y los datos que sirvan para identificar el asunto, como el número del juicio y el nombre de las partes.

b) Los resultandos, donde el tribunal narra por orden cronológico las actuaciones procesales habidas, como la presentación de la demanda y la contestación, la admisión y desahogo de pruebas y

³⁸⁸ COUTURE, EDUARDO, Op Cit., Páginas 292 y 293

la presentación de alegatos, sin que en esta sección, como dice Gómez Lara, el juzgador pueda tomar decisión alguna.³⁸⁹

c) Los considerandos, que son la parte más importante de la sentencia porque es la sección en la que el tribunal analiza y decide sobre la pretensión y la contrapretensión, examinando todos y cada uno de los puntos controvertidos a la vez que valora las pruebas ofrecidas y desahogadas, debiendo estimar también los alegatos que se hubieran presentado. Y,

d) Los puntos resolutivos, que expresan de manera concisa los considerandos, indicando concretamente el sentido del fallo.

Finalmente, la sentencia debe firmarse por los magistrados que la dicten y por el secretario que la autoriza. Al respecto los artículos 26, fracción VI, y 22, fracción III, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, disponen que los engroses de resoluciones de la Sala Superior serán firmados por el presidente del tribunal o de la sección; y el 37, fracción III, que el Secretario General de Acuerdos o el Secretario Adjunto, lo autorizarán. En relación con los presidentes de las salas regionales no existe disposición similar, por lo que se entiende que la sentencia la deben firmar los tres magistrados, en unión del secretario (artículo 41, fracción II, de la propia ley orgánica).

³⁸⁹ GÓMEZ LARA, CIPRIANO, Op. Cit., Página 191.

El artículo 236 del Código Fiscal de la Federación, establece que la sentencia se pronunciará, una vez estudiado el proyecto del magistrado instructor, por unanimidad o mayoría de votos de los integrantes de la sala, pudiendo el disidente, en su caso, formular voto particular o limitarse a manifestar que vota en contra del proyecto.

Por lo que hace a los requisitos de fondo o esenciales de las sentencias, De Pina y Castillo Larrañaga sostienen que son tres: congruencia, motivación y exhaustividad.³⁹⁰

La congruencia significa, como bien lo explica Alsina, que el fallo debe emitirse de conformidad con la demanda y la contestación, dado que el tribunal no puede apartarse de los términos en los que quedó fijada la litis.³⁹¹

Con precisión, Góngora Pimentel explica que:

“Este requisito se traduce en el deber del juzgador de pronunciar su fallo de acuerdo exclusivamente con las pretensiones, negaciones o excepciones, que en su caso hayan planteado las partes durante el juicio. El requisito de congruencia prohíbe al juzgador resolver más allá (ultra petita partium), o fuera (extra petita) de lo pedido por las partes.”³⁹²

Aclarando que la congruencia externa de las sentencias significa su conformidad con la litis; y que la congruencia interna

³⁹⁰ DE PINA, RAFAEL y CASTILLO LARRAÑAGA, JOSÉ, Op. Cit., Página 326.

³⁹¹ ALSINA, HUGO, Op. Cit., Tomo IV, Páginas 94 y 95

³⁹² GÓNGORA PIMENTEL, GENARO, *Introducción al Estudio del Juicio de Amparo*, Editorial Porrúa, México, 1997, Sexta Edición, Página 530.

consiste en que el fallo no contenga consideraciones contradictorias entre sí, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha explicado que:

“SENTENCIAS. CONGRUENCIA DE LAS. El principio de congruencia de las sentencias estriba en que éstas deben dictarse en concordancia con la demanda y con la contestación formuladas por las partes, y en que no contengan resoluciones ni afirmaciones que se contradigan entre sí. El primer aspecto constituye la congruencia externa y el segundo la interna. Ahora bien, una incongruencia reclamada corresponde a la llamada interna si se señalan concretamente las partes de la sentencia de primera instancia que se estiman contradictorias entre sí, afirmando que mientras en un considerando el juez hizo suyas las apreciaciones y conclusiones a que llegó un perito para condenar al demandado a hacer determinadas reparaciones, en el punto resolutivo únicamente condenó a efectuar tales reparaciones, o en su defecto, a pagar una suma de dinero; pero no existe tal incongruencia si del peritaje se desprende que debe condenarse a hacer las reparaciones, pero que en el caso que no se cumpla deberá condenarse a pagar la cantidad a que se condenó.”³⁹³

Como lo que podríamos llamar una excepción al principio de congruencia, el penúltimo párrafo del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación (creado por el decreto publicado el 15 de diciembre de 1995, en vigor a partir del primero de enero de 1996), prescribe que el tribunal está facultado para invocar de oficio, esto es, aun cuando el actor no lo plantee, la incompetencia de la autoridad demandada así como la ausencia total de fundamentación o motivación en la

³⁹³ Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, Tomo XI, Cuarta Parte, Página 193.

resolución impugnada, con lo que se establece, aunque de manera limitada, la suplencia de la queja. El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, ha interpretado esta disposición diciendo que la incompetencia que se puede hacer valer oficiosamente no alcanza a la incompetencia de origen ni a la inexistencia jurídica de la autoridad demandada.

“INCOMPETENCIA. SU EXAMEN OFICIOSO POR PARTE DE LAS SALAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 238, PENÚLTIMO PÁRRAFO. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- De acuerdo con el artículo 238, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, el Tribunal Fiscal podrá pronunciarse, de oficio, respecto de la incompetencia de la autoridad para emitir la resolución impugnada a través del juicio de nulidad, lo cual se traduce en que el mencionado organismo únicamente puede estudiar la competencia de la autoridad. Esto es, si está facultada o no por la ley para emitir el acto impugnado, o tramitar el procedimiento del que derive ese acto, de acuerdo con los preceptos legales que establecen las facultades del funcionario; pero el citado numeral no puede interpretarse de manera tan amplia como para suponer que las salas deben también de oficio analizar si la autoridad es de facto o si se ha emitido un acuerdo de iniciación de actividades, ya que esos extremos, aun cuando se refieren a una actuación del funcionario que podría calificarse en su caso de ilegítima, no se relacionan con la competencia en estricto sentido, la cual es el conjunto de facultades de que está investido un funcionario por disposición de los ordenamientos legales respectivos. Por tanto, si el quejoso no hizo valer tales cuestiones en la demanda de nulidad, las salas del Tribunal Fiscal no pueden de oficio ocuparse de ellas.”³⁹⁴

³⁹⁴ Amparo directo número D.A. 3082/98, Víctor Manuel Botello Pérez. resuelto el 29 de enero de 1999, Unanimidad de votos, Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez, Secretaria: Laura García Velasco.

La fundamentación y motivación implica que el juzgador debe expresar los preceptos legales aplicables al caso, así como las razones o causas que lo han llevado a tomar su decisión, según expusimos en el primer capítulo de este trabajo al hablar de la garantía de legalidad, a cuyas consideraciones nos remitimos.

Y la exhaustividad significa que la sentencia debe resolver todas las cuestiones o puntos litigiosos planteados por las partes, además de valorar todas las pruebas desahogadas, en cumplimiento a la garantía consagrada en el artículo 17 constitucional, que ordena que los tribunales deben impartir justicia de manera pronta, completa (exhaustiva) e imparcial.

Los tres requerimientos substanciales antes aludidos, aparecen corroborados por los artículos 237 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que el Tribunal Fiscal de la Federación debe fundar en derecho sus sentencias y resolver todos los aspectos controvertidos del acto impugnado así como la cuestión efectivamente planteada, pero sin modificar los hechos narrados en la demanda y en la contestación; y 219, 222, 351 y 352 del Código Federal de Procedimientos Civiles, que ordenan que las resoluciones judiciales deben contener los fundamentos legales y las consideraciones jurídicas aplicables, que los tribunales no pueden negar la resolución de las cuestiones discutidas en el juicio y que la sentencia debe, con la debida separación, hacer la declaración que corresponda a cada uno de los puntos litigiosos.

El artículo 237 antes invocado, también establece que el Tribunal Fiscal de la Federación tiene la facultad de invocar hechos notorios, que son los conocidos por toda persona de cultura normal dentro del medio social en el que actúa el tribunal y en el momento de la pronunciación del fallo, como lo explica la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dice:

“HECHOS NOTORIOS.- Es notorio lo que es público y sabido de todos o el hecho cuyo conocimiento forma parte de la cultura normal propia de un determinado círculo social en el tiempo en que ocurre la decisión.”³⁹⁵

Precisando que la facultad para invocar hechos notorios constituye una excepción al principio conforme al cual el tribunal no debe resolver mas allá de lo alegado y probado por las partes (*ultra allegata et probata a partibus*), Ovalle Favela comenta, acertadamente, que la notoriedad es un concepto relativo, dado que no hay hechos que sean conocidos por todas las personas sin limitación de tiempo ni de espacio; agrega, que *“... la notoriedad de un hecho dentro de un determinado ámbito social, no significa conocimiento efectivo del mismo por todos aquéllos que integran ese sector y ni siquiera conocimiento efectivo del mismo por parte de la mayoría de aquéllos. No es el conocimiento efectivo lo que produce la notoriedad, sino la normalidad de este conocimiento en el tipo medio del hombre*

³⁹⁵ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo IV, Página 177.

*perteneciente a un determinado sector social y dotado por ello de cierta cultura.”*³⁹⁶

No debe confundirse la facultad del tribunal fiscal para invocar hechos notorios en la sentencia, con la atribución que tiene el magistrado instructor para ordenar la práctica de cualquier diligencia para mejor proveer (artículo 230). Al dictar sentencia, el tribunal se limita a eximir a las partes de probar un cierto hecho (por ser conocido en los términos apuntados) y, por ende, a tenerlo por demostrado; mientras que el instructor puede ordenar el desahogo de probanzas, según lo expusimos al hablar de la instrucción del proceso.

Es importante anotar, además, que la invocación de los hechos notorios es una facultad discrecional, como lo sostiene el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, en la tesis que a continuación se transcribe:

“HECHO NOTORIO. SI NO SE INVOCA POR EL INTERESADO, LA SALA FISCAL NO ESTÁ OBLIGADA A HACERLO.- En lo que toca a la supuesta notoriedad del hecho consistente en la ubicación del principal asiento de la administración de la empresa quejosa, cabe considerar lo siguiente: el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, dispone que las sentencias fiscales se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, “teniendo la facultad de invocar hechos notorios”; por tanto, se trata de una potestad discrecional que, libremente, puede ejercitarse o no, sin que la falta de invocación les cause agravio a los litigantes, especialmente cuando éstos no alegaron en sus ocurso la existencia de determinado hecho notorio, pues en tal

³⁹⁶ OVALLE FAVELA, JOSÉ, *Derecho Procesal Civil*, Editorial Harla, México, 1995, Séptima Edición, Página 112.

caso, el órgano resolutor tendría que decidir si el hecho invocado implica notoriedad en los términos concedidos por la doctrina, es decir, como un hecho considerado como cierto e indiscutible, que es público y sabido de todos, cuyo conocimiento forma parte de la cultura normal propia de un determinado círculo social en el tiempo en que ocurre la decisión.”³⁹⁷

En relación con el orden en el que el Tribunal Fiscal de la Federación debe estudiar las causales de ilegalidad del acto impugnado planteadas en la demanda, el Congreso de la Unión, mediante el Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, modificó el segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, para disponer:

“Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia o resolución de la sala deberá examinar primero aquéllos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana. En el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, la misma deberá señalar en qué forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución.”

Explicable y loable modificación legal porque evita, cuando es procedente la nulidad lisa y llana y, por ende, el reconocimiento del derecho del actor en cuanto al fondo, el reenvío del asunto a la autoridad administrativa para corregir aspectos formales, lo cual resulta inútil si la pretensión de la parte actora es fundada en

³⁹⁷ Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo III, Enero-Junio de 1989, Segunda Parte I, Página 367.

esencia. Sin duda la reforma beneficia a los litigantes particulares, al evitarles la promoción de dos o más juicios con la pérdida económica y de tiempo que eso significa.

Si los conceptos que pudieran originar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada son declarados infundados o inoperantes (y obviamente cuando no se hubieran planteado argumentos de esa clase), la sala debe proceder a examinar los de carácter formal así como los relacionados con el procedimiento; y al respecto, la segunda parte del segundo párrafo del artículo 237, establece que si el tribunal estima fundado alguno de los conceptos de este tipo, debe precisar en la sentencia de qué manera se afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución reclamada. El hecho de que el precepto hable expresamente "*del particular*", quiere decir que la norma no es aplicable cuando la parte actora es una autoridad (juicio de lesividad).

Hasta el 31 de diciembre de 1995, el artículo que venimos comentando decía que el tribunal debía examinar y resolver todos y cada uno de los conceptos referentes a omisión de formalidades y violaciones del procedimiento, aun cuando considerara fundado alguno de ellos. Es claro que, ahora, el tribunal no tiene la obligación de atender todos los conceptos de impugnación que se refieran a esas cuestiones; sin embargo, consideramos que, por economía procesal, es conveniente que, tratándose de la omisión de formalidades, el tribunal sí estudie todos los conceptos relativos a fin de que la

autoridad demandada corrija todos sus errores de una sola vez, pues de otra manera, sería necesario un juicio para enmendar cada una de las anomalías. Y por lo que hace a las distintas violaciones al procedimiento administrativo, si bien no es indispensable atender todos los conceptos cuando se estime fundado alguno, deben tratarse por orden cronológico y lógico, de tal manera que, en caso de ordenarse la reposición, se reanude el procedimiento a partir del saneamiento de la irregularidad que resulte más antigua, pues siendo así las cosas, las violaciones posteriores quedan automáticamente sin efecto alguno (y sin necesidad de estudiarse, por lo que aquí se presenta otra excepción al principio de exhaustividad).

Calificando a la reforma del artículo 237 que lo transformó en el precepto actualmente en vigor, como una medida “*audaz y trascendente*”, García Cáceres nos dice, acertadamente, lo siguiente:

“Respecto de esta modificación se señaló en la exposición de motivos de la iniciativa de ley, que esta medida “... procurará que los juicios no se limiten a revisar cuestiones formales, alargando innecesariamente los conflictos e imponiendo costos a las partes al reponerse procedimientos y formas viciadas en resoluciones que son ilegales en cuanto al fondo”. Es fácil advertir de lo antes dicho que esta reforma permitirá al Tribunal Fiscal cumplir el mandato constitucional de emitir sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial, evitando inútiles reenvíos y demoras en la auténtica impartición de justicia, toda vez que los argumentos que pueden llevar a declarar la nulidad para efectos, sólo podrán ser abordados después de haber considerado infundados la totalidad de los argumentos que pudieran llevar a declarar la nulidad lisa y llana, con lo que invirtió el principio que se había incorporado en el artículo 237 con motivo de la reforma al mismo,

publicada en el Diario Oficial de la Federación de 5 de enero de 1988, con lo cual los actores ya no tendrán que correr el riesgo de suprimir la argumentación de causales de ilegalidad formales o de procedimiento, para asegurarse de que no se dejará de estudiar el fondo de la cuestión debatida.”³⁹⁸

Según lo dispone el tercer párrafo del artículo 237, el Tribunal Fiscal de la Federación está facultado para corregir los errores cometidos por el actor al citar los preceptos que considera violados, lo que no significa suplir la deficiencia de la queja como erróneamente lo dicen Sánchez Piña y Romero Jiménez, quienes exponen que “se nos establece asimismo lo que se ha denominado suplencia de la queja entendiéndose que es la corrección de errores que se adviertan en la cita de los artículos o disposiciones que se consideren violados pero no se puede variar los hechos manifestados en la demanda o en la contestación.”³⁹⁹ La suplencia de la queja consiste en invocar, oficiosamente, un motivo de ilegalidad no planteado en la demanda; así que no se actualiza esa figura procesal por el simple hecho de corregir el error en la cita del precepto que el actor estima vulnerado.

También en 1995, mediante el decreto de reformas ya citado, se creó el tercer párrafo del artículo 197 y se modificó el cuarto del artículo 237, para establecer, respectivamente, lo siguiente:

“Artículo 197.- ...

...

³⁹⁸ GARCÍA CÁCERES, JORGE ALBERTO, *Evolución de la Justicia Fiscal y Administrativa en el Tribunal Fiscal de la Federación (última parte)*, en *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Año II, Número 6, México, sin fecha, Página 152.

³⁹⁹ SÁNCHEZ PIÑA, JOSÉ DE JESÚS y ROMERO JIMÉNEZ, JORGE ARTURO, Op. Cit., Páginas 115 y 116.

Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y éste la controvierta, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúe afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.”.

“Artículo 237.- ...

...

...

Tratándose de las sentencias que resuelvan sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso administrativo, si se cuenta con elementos suficientes para ello, el Tribunal se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante. No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda.”.

Reforma por demás trascendental, pues implica, como se ve, que cuando el acto impugnado lo constituya la resolución recaída a un recurso administrativo, se debe entender que el actor también combate el acto que fue recurrido en la sede administrativa (en el aspecto que continúa afectándolo), pudiendo, y esto es lo más importante, formular conceptos de impugnación que no planteó al interponer el recurso ordinario.

Así lo ha interpretado el Poder Judicial Federal, como se advierte del siguiente criterio:

“TRIBUNAL FISCAL. SUS SENTENCIAS DEBEN ANALIZAR TODOS LOS CONCEPTOS DE ANULACIÓN HECHOS VALER EN EL JUICIO DE NULIDAD, AUN AQUELLOS NO PROPUESTO EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO CUYA RESOLUCIÓN SE IMPUGNA (ARTÍCULO 197 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN REFORMADO).- En virtud de la reforma al artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, que

entró en vigor el primero de enero de mil novecientos noventa y seis, el actor en el juicio de nulidad está autorizado para hacer valer conceptos de impugnación no propuestos en el recurso administrativo correspondiente, contrario a lo que sucedía bajo la vigencia del texto anterior; solamente que para salvar la observancia de los principios de preclusión, definitividad, litis cerrada y paridad procesal, involucrados en los artículos 125, 132, 202, fracciones V y VI, y 215 del código tributario, el tercer párrafo de la misma disposición legal crea la ficción de que, en ese supuesto de conceptos de impugnación novedosos, se entenderá que el actor está controvertiendo en la demanda de nulidad, simultáneamente, tanto la resolución recaída al recurso administrativo, como el acto atacado a través del recurso, a fin de que el Tribunal Fiscal de la Federación, ante tal apariencia de la ley, pueda pronunciarse sobre los nuevos motivos de anulación.”⁴⁰⁰

El Tribunal Fiscal de la Federación ha interpretado el artículo 237 en términos similares, como se advierte del siguiente precedente:

“SENTENCIA.- INTERPRETACIÓN DE LA REFORMA AL ARTÍCULO 237 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- A partir del 1° de enero de 1996, entraron en vigor diversas reformas al Código Fiscal de la Federación, entre otras, las efectuadas al artículo 237 de ese ordenamiento, en donde se prevé, tratándose de las sentencias que resuelven sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso administrativo, que: “si se cuenta con elementos suficientes para ello, el Tribunal se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante”. Ahora bien del análisis efectuado a la exposición de motivos de las reformas a la ley se desprende que el legislador al otorgar tal facultad al Tribunal Fiscal de la Federación consideró lo siguiente: 1.- Que el recurso administrativo es una instancia del

⁴⁰⁰ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo VII, Febrero de 1998, Página 456.

contribuyente o particular afectado por una resolución administrativa, que se da dentro del seno mismo de dicha administración activa a fin de que éste reconozca los errores en que ella incurrió al pronunciar tal revisión y la modifique o la revoque; 2.- Por lo tanto, se toma en cuenta que el juicio de nulidad no es una segunda instancia del particular afectado por un acto administrativo, sino que es un medio de defensa jurisdiccional en el que el juzgador de manera autónoma y desligado de la administración pública, analiza la legalidad de una resolución administrativa emitiendo formal y materialmente una sentencia. Consecuentemente, se reconoce la facultad de este Tribunal para estudiar a la luz de los argumentos planteados en el juicio, la legalidad de la resolución impugnada sin que necesariamente deba ceñirse o ajustarse a lo alegado y resuelto en un procedimiento de autotutela administrativa. De donde se deriva que si en el juicio de nulidad se hacen valer agravios no propuestos en el recurso administrativo, el Tribunal Fiscal en ejercicio de sus facultades puede estudiar tales argumentos dado que es un Tribunal con una jurisdicción más amplia originada en la reforma en cita."⁴⁰¹

García Cáceres critica la reforma diciendo que provoca confusiones; y concluye afirmando que "el legislador debió ser más riguroso en la técnica y lógica procesal y buscar otros medios para simplificar los recursos administrativos sin complicar tanto el juicio ante el Tribunal Fiscal."⁴⁰²

Es cierto que la reforma puede causar algunos problemas, sobre todo por el señalamiento de las autoridades que deben ser demandadas, pero no debe perderse de vista que el tribunal debe llamar a juicio, oficiosamente, a toda autoridad que deba ser parte

⁴⁰¹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año IX, Número 100, Abril de 1996, Páginas 7 y 8.

⁴⁰² GARCÍA CÁCERES, JORGE ALBERTO, Op. Ult. Cit., Página 144.

y que resolverá sobre el acto que fue impugnado en sede administrativa, sólo cuando cuente "con elementos suficientes para ello". Así que consideramos que la nueva disposición debe ser bienvenida, por facilitar el acceso a una tutela judicial efectiva en materia administrativa.

3.6.3. CLASES DE SENTENCIAS.

Hay distintas clasificaciones de las sentencias, dependiendo del punto de vista que se adopte.

Por su contenido, las sentencias pueden ser, afirma Margáin Manautou, de fondo o de sobreseimiento.⁴⁰³ Fairén Guillén las denomina finales y procesales.⁴⁰⁴ Las de la primera especie son las que deciden sobre la legalidad del acto impugnado verificando, como dice González Pérez, "la conformidad o disconformidad de la pretensión con el ordenamiento jurídico."⁴⁰⁵

Las resoluciones de sobreseimiento, por ende, no resuelven la litis (o cuestión de fondo) planteada por las partes que, como ya lo hemos dicho, consiste en la controversia suscitada con motivo de un acto administrativo; se limitan a declarar que la pretensión

⁴⁰³ MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO, Op. Ult., Cit., Página 313.

⁴⁰⁴ FAIRÉN GUILLÉN, VÍCTOR, Op. Cit., Página 371.

⁴⁰⁵ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, *Derecho Procesal Administrativo Mexicano*, Op. Cit., Página 268.

es inadmisibile por falta de algún presupuesto procesal.⁴⁰⁶ Córdón Moreno las denomina "*sentencias de inadmisibilidad*".⁴⁰⁷

En virtud de que el tribunal no se pronuncia sobre el fondo del asunto, la resolución de sobreseimiento, que no constituye propiamente una sentencia en un estricto sentido procesal según expusimos precedentemente, no hace cosa juzgada material y, en consecuencia, la pretensión podría deducirse otra vez mediante una nueva demanda.

Los artículos 202 y 203 del Código Fiscal de la Federación enumeran las causales de improcedencia y de sobreseimiento del proceso administrativo, en los siguientes términos:

Artículo 202.- Es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

I.- Que no afecten los intereses jurídicos del demandante.

II.- Cuya impugnación no corresponda conocer a dicho Tribunal.

III.- Que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal Fiscal, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.

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

V.- Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.

⁴⁰⁶ Loc. cit.

⁴⁰⁷ CORDÓN MORENO, FAUSTINO, *El Proceso Administrativo*, Editorial La Ley, Madrid, 1989, Primera Edición, Páginas 126 y siguientes.

VI.- Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa.

VII.- Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que hay conexidad siempre que concurren las causas de acumulación previstas en el artículo 219 de este Código.

VIII.- Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.

IX.- Contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente.

X.- Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.

XI.- Cuando de las constancias de autos apareciere claramente que no existe el acto reclamado.

XII.- Que puedan impugnarse en los términos del artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior, cuando no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida.

XIII.- Dictados por la autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución de controversias a que se refiere el artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior.

XIV.- En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de este Código o de las leyes fiscales especiales.

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

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

La procedencia del juicio será examinada aun de oficio.

Artículo 203.- Procede el sobreseimiento.

I.- Por desistimiento del demandante.

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

III.- En el caso de que el demandante muera durante el juicio, si su pretensión es intransmisible o si su muerte deja sin materia el proceso.

IV.- Si la autoridad demandada deja sin efecto el acto impugnado.

V.- En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

El sobreseimiento del juicio podrá ser total o parcial.”.

Desde otra perspectiva, las sentencias pueden ser interlocutorias y definitivas, en función del objeto procesal que agotan: accesorio o principal.⁴⁰⁸ Esto quiere decir que las interlocutorias resuelven un aspecto o incidente del proceso, por lo que sólo tienen efectos intraprocesales. El vocablo interlocutorio -explica Gómez Lara- significa a media plática o discurso;⁴⁰⁹ en este sentido, una resolución pronunciada a medio proceso es interlocutoria.

Por el contrario, las definitivas, como su nombre lo indica, deciden la litis principal, por lo que son las que se emiten para poner fin al proceso; sus efectos son extraprocesales.

⁴⁰⁸ BARRIOS DE ÁNGELIS, DANTE, Op. Cit., Página 204.

⁴⁰⁹ GÓMEZ LARA, CIPRIANO, Op. Cit., Página 193.

Tomando como punto de referencia la finalidad de las sentencias, se clasifican en: declarativas, constitutivas y de condena.^{410 411} A ellas alude, indirectamente, el artículo primero del Código Federal de Procedimientos Civiles al disponer que:

“Artículo 1.- Sólo puede iniciar un procedimiento judicial o intervenir en él, quien tenga interés en que la autoridad judicial declare o constituya un derecho o imponga una condena, y quien tenga el interés contrario.”.

Son declarativas -refiere Alsina- las sentencias que tienen por objeto únicamente la declaración de existencia o inexistencia de un derecho.⁴¹² Son de esta naturaleza los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación que reconocen la validez de la resolución impugnada.

Las constitutivas son las que *“crean, modifican o extinguen un estado jurídico”*.⁴¹³ Es decir, producen una situación jurídica que no existía antes de la emisión de la sentencia: constituyen un nuevo estado jurídico; verbigracia, cuando en un juicio de lesividad el tribunal anula una resolución administrativa que exentaba de algún tributo a una persona, caso en el que, evidente, es transformada la posición jurídica del particular demandado.

⁴¹⁰ OVALLE FAVELA, JOSÉ, Op. Ult. Cit., Página 173. BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, *Derecho Procesal Fiscal*, Op. Cit., Página 247. ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, *El Proceso Tributario...*, Op. Cit., Página 295.

⁴¹¹ COUTURE también habla de las sentencias *cautelares*, Op. Cit., Página 314.

⁴¹² ALSINA, HUGO, Tomo IV, Página 99.

⁴¹³ COUTURE, EDUARDO J., Página 319.

Distinguiendo con claridad a las sentencias declarativas de las de condena, Rocco ha explicado que.

“De este modo queda netamente determinada la distinción entre sentencia declaratoria y sentencia condenatoria: la primera es una sentencia pura simple o sea un juicio lógico sobre la existencia o no existencia de una relación o estado jurídico; la segunda es una sentencia, a la cual se añade una específica conminatoria de ejecución forzosa dirigida al obligado; la primera es un puro juicio lógico, la segunda un juicio lógico más un acto de voluntad. Pero en cuando es sentencia, también la sentencia condenatoria es un juicio lógico; la conminatoria es ya un acto preparatorio de la ejecución.”⁴¹⁴

Esto significa que las sentencias de condena, además de contener desde luego la declaración sobre la existencia de un derecho debido a que la pretensión es estimada, asigna a la parte demandada la obligación de cumplir con una cierta prestación, que puede ser de hacer, de dar o de no hacer. Este es, asimismo, el parecer de Briseño Sierra, para quien la sentencia de condena o “de prestación”, es aquélla que *“impone una responsabilidad a cargo del perdidoso, por lo que está constreñido a dar, hacer o no hacer algo, también pretendido contenciosamente.”*⁴¹⁵ Es de este tipo, por ejemplo, el fallo que ordena a la autoridad demandada emitir una nueva resolución administrativa ajustándose a ciertos lineamientos (indicados en la propia sentencia).

⁴¹⁴ ROCCO, ALFREDO, Op. Cit., Página 239

⁴¹⁵ BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. *Derecho Procesal Fiscal*, Op. Cit., Página 249

En este punto viene a colación el sagaz comentario de Margáin Manautou, quien dice que el legislador del Código Fiscal de la Federación en vigor, "ha tratado de limitar lo más posible la existencia de sentencias de condena constitutivas."⁴¹⁶

Desde otro punto de vista, tomando en cuenta la admisión o rechazo de la pretensión, las sentencias pueden ser estimatorias o desestimatorias; las primeras, obviamente, son las que consideran fundada la pretensión, mientras que las segundas, deciden lo contrario. A estas dos especies de sentencias se refiere el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, que establece lo siguiente:

- "Artículo 239.- La sentencia definitiva podrá:**
- I.- Reconocer la validez de la resolución impugnada.**
 - II.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada.**
 - III.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales."**

Es evidente que las sentencias que reconocen la validez de la resolución impugnada son desestimatorias, además de declarativas, según expusimos antes, porque se limitan a manifestar la inexistencia del derecho invocado por el actor. Las que declaran la nulidad desde luego que son estimatorias; y pueden ser de dos tipo, ya sea que declaren la nulidad en forma lisa y llana o para determinados

⁴¹⁶ MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO, *De lo Contencioso...*, Op Cit. Página 326.

efectos, como se infiere de las fracciones II y III del artículo 239 arriba transcrito.

En virtud de la importancia que reviste el tema de las dos clases de nulidad que puede declarar la sentencia, lo abordamos por separado en el siguiente inciso.

3.6.4. NULIDAD LISA Y LLANA Y PARA EFECTOS.

Para poder entender las dos categorías de nulidad que pueden ser declaradas por el Tribunal Fiscal de la Federación en sus sentencias estimatorias, debemos tener presentes las causas de ilegalidad de las resoluciones administrativas que pueden ser aplicadas por el tribunal y que prevé el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“Artículo 238.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

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

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

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

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 aplicadas o 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.”.

Estrechamente relacionado con este precepto, el último párrafo del artículo 239 dispone que cuando se den los supuestos a que se refieren las fracciones II y III del artículo 238 (omisión de requisitos formales y vicios del procedimiento), la sentencia *“declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución”*, lo que significa, por exclusión, que en los otros casos (fracciones I, IV y V) la nulidad se decretará de manera lisa y llana, aunque para estos supuestos el precepto establece que el tribunal *“también podrá indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa, salvo que se trate de facultades discrecionales.”*

La sentencia que declara la nulidad para efectos es, desde luego, de condena, puesto que obliga a la autoridad demandada a hacer algo: dictar una nueva resolución administrativa o reponer el procedimiento, según el caso, lo que sucede, respectivamente, cuando es la propia resolución impugnada la que adolece de uno o varios vicios de forma (fracción II del artículo 238), o cuando la ilegalidad fue cometida durante la secuela del procedimiento que culminó con la resolución impugnada, supuesto en el que si bien se declara la nulidad de ésta, es con la finalidad de que se reponga el procedimiento subsanando la irregularidad encontrada y se emita nueva resolución,

de acuerdo con el siguiente criterio del Tercer Tribunal Colegiado en
Materia Administrativa del Primer Circuito:

"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. ACTUALIZACION DE LAS CAUSALES DE ANULACION PREVISTAS EN EL ARTICULO 238, FRACCIONES II Y III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. El artículo 238, fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación, establece: "Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales: II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación en su caso. III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada". Estas dos causales de anulación estaban establecidas en el Código Fiscal de 1938, artículo 202, y en el Código Fiscal de 1967, artículo 228, de la siguiente manera: "Serán causales de anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo: b) Omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente debe revestir la resolución o el procedimiento impugnado". Ahora bien, en principio se debe tener presente que, en términos del código tributario vigente, el acto impugnado en el juicio contencioso administrativo lo va a constituir una resolución administrativa definitiva (artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación). Dicha resolución puede ser impugnada legalmente por considerar que reviste vicios de ilegalidad en sí misma considerada, o bien, que es el procedimiento del que en su caso derivó, el que está afectado de nulidad. Las dos causales en comento establecen vicios formales contrarios al principio de legalidad, pero mientras que la fracción II se refiere a la omisión de formalidades en la resolución administrativa impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación en su caso, la fracción III contempla los vicios en el procedimiento del cual derivó dicha resolución, vicios que bien pueden implicar también la omisión de formalidades establecidas en las leyes, omisión violatoria de la garantía de legalidad, pero que se actualizó en el procedimiento, es decir, en los antecedentes o

presupuestos de la resolución impugnada. La configuración de cualquiera de estas dos causales implicará la nulidad de la resolución administrativa combatida, ya que es precisamente dicha resolución el acto impugnado en el juicio contencioso administrativo.”⁴¹⁷

Por otra parte, el artículo 239, fracción III, último párrafo, del código tributario, en cuanto establece que las sentencias deben declarar la nulidad para efectos ante la ausencia de fundamentación y motivación del acto impugnado, no contraviene el artículo 16 constitucional, como lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que a continuación se transcribe, porque lejos de permitir que subsistan los actos que violen la garantía de legalidad a que se contrae dicho precepto fundamental, garantiza al actor que la nueva resolución será dictada respetando la mencionada garantía:

“SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE ESTABLECE ESE SENTIDO ANTE LA ACTUALIZACIÓN DE LA AUSENCIA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.- El sentido de lo dispuesto en el último párrafo de la fracción III, del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a que el Tribunal Fiscal de la Federación debe emitir una sentencia de nulidad para efectos cuando se actualice la causal prevista en la fracción II, del artículo 238 del mismo ordenamiento legal, referente a la ausencia de fundamentación y motivación de la resolución impugnada, se desentraña relacionándolo

⁴¹⁷ Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo X, Julio de 1992, Página 411.

armónicamente con el párrafo primero de esa misma fracción, dado que así se distingue la regla de que la sentencia puede declarar la nulidad de la resolución para determinados efectos y una excepción, cuando la resolución involucra las facultades discrecionales de la autoridad administrativa. Reconocida esa distinción en la hipótesis en que la resolución carece de fundamentación y motivación (artículo 238, fracción II), y la variada competencia que la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación otorga al mismo tribunal, descuello, que para poder determinar cuándo la sentencia de nulidad debe obligar a la autoridad administrativa a dictar una nueva resolución, y cuándo no debe tener tales efectos, es necesario acudir a la génesis de la resolución impugnada, a efecto de saber si se originó con motivo de un trámite o procedimiento de pronunciamiento forzoso, o con motivo del ejercicio de una facultad discrecional. Cuando la resolución se dictó como culminación de un procedimiento o en relación con una petición, donde el orden jurídico exige de la autoridad un pronunciamiento, la reparación de la violación detectada no se colma con la simple declaración de nulidad, sino que es preciso que se obligue a la autoridad a dictar otra, para no dejar incierta la situación jurídica del administrado, en el sentido que sea, pero fundada y motivada. Consideración y conclusión diversa amerita el supuesto en que la resolución nace del ejercicio de una facultad discrecional de la autoridad, en la que opera la excepción señalada, dado que el tribunal, al declarar la nulidad de la resolución, no puede obligar a la autoridad administrativa a que dicte nueva resolución, porque equivaldría a que se sustituyera a la autoridad administrativa en la libre apreciación de las circunstancias y oportunidad para actuar que le otorgan las leyes, independientemente de que también perjudicaría al administrado actor en vez de beneficiarlo, ya que al darle ese efecto a la nulidad, se estaría obligando a la autoridad a actuar, cuando ésta, podría no encontrar elementos para fundar y motivar una nueva resolución, debiendo abstenerse de emitirla. Por la misma causa, la sentencia que declara nula una resolución infundada e inmotivada, emitida en ejercicio de facultades discrecionales, no puede impedir que la autoridad administrativa pronuncie una nueva resolución, en virtud de que con tal efecto le

estaría coartando su poder de decisión, sin haber examinado el fondo de la controversia. Las conclusiones alcanzadas responden a la lógica que rige la naturaleza jurídica del nacimiento y trámite de cada tipo de resoluciones, según la distinción que tuvo en cuenta la disposición en estudio, de tal modo que en ninguna de las dos hipótesis viola la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 constitucional, ya que si bien este dispositivo fundamental no establece la posibilidad de que ante la anulación de una resolución administrativa por falta de fundamentación y motivación, se obligue a la autoridad que la emitió, a que reitere el acto de molestia, es inconcuso que cuando dicha autoridad, en virtud de las leyes que rigen su competencia, o con motivo de una instancia o recurso del demandante, debe pronunciarse al respecto, la sentencia anulatoria de su acto infundado e inmotivado que la obligue a dictar otra resolución y hasta a indicarle los términos en que debe hacerlo, como establece la regla general de la disposición examinada, además de que tiene por objeto acatar el derecho de petición que garantiza el artículo 8o. constitucional, viene a colmar la pretensión del particular, pues le asegura una resolución depurada conforme a derecho.”⁴¹⁸

La nulidad lisa y llana, que debe decretarse: 1) ante la incompetencia de la autoridad demandada; 2) si los hechos que motivaron la resolución impugnada no se efectuaron, fueron diversos o se apreciaron equivocadamente; 3) cuando la autoridad violó las normas aplicadas o dejó de aplicar las debidas; y, 4) cuando el ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales fueron conferidas (desvío de poder); significa que el Tribunal Fiscal de la Federación se limita a resolver que la resolución impugnada no produce efecto legal alguno, sin imponer a la autoridad demandada una

⁴¹⁸ Ibid., Novena Época, Tomo VIII, Septiembre de 1998. Página 5.

obligación específica, la sentencia correspondiente es meramente declarativa (aunque también podría ser constitutiva).

No obstante, también en estos casos (excepto tratándose del desvío de poder) el tribunal puede indicar a la demandada los términos en los que debe emitir la nueva resolución; si bien como con acierto lo afirma Lucero Espinosa, *"el término expresado 'podrá', en el precepto legal de referencia denota que el legislador consideró que debería dejarse a criterio de los sentenciadores si deberían o no precisar los mencionados términos."*⁴¹⁹

Conviene poner de manifiesto que si bien la sentencia que declara la nulidad lisa y llana no obliga a la autoridad a pronunciar una nueva resolución, tampoco le impide que lo haga una vez que corrija las irregularidades encontradas,⁴²⁰ como se desprende del criterio del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito que dice:

"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NULIDAD DECRETADA POR INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD DEMANDADA NO IMPIDE QUE LA AUTORIDAD COMPETENTE PUEDA EMITIR UN NUEVO ACTO SIMILAR AL ANULADO, MIENTRAS NO SE EXTINGAN SUS FACULTADES.- Es inexacto que por el hecho de que la sala fiscal haya declarado la nulidad lisa y llana de la resolución combatida en el juicio de nulidad, porque la liquidación de cuotas obrero-patronales fue emitida por autoridad incompetente, la determinación de la autoridad administrativa responsable (contenida en la resolución mediante la cual dejó sin efectos el crédito) en el sentido de que quedan a salvo los

⁴¹⁹ LUCERO ESPINOSA, MANUEL, Op. Cit., Página 253.

⁴²⁰ Ibid., Página 254.

derechos del I.M.S.S. para emitir un nuevo crédito por conducto del funcionario legaimente competente, sea violatoria de las garantías de legalidad y seguridad jurídica que protegen los artículos 14 y 16 constitucionales, porque entrañe incumplimiento y repetición del acto que fue declarado nulo. Lo cierto es que aunque efectivamente la incompetencia del funcionario constituye una violación de fondo; por su naturaleza (que no se relaciona con las causas inmediatas que determinaron la existencia del crédito), no impide que se puede dictar un nuevo acto similar por la autoridad que tenga competencia para ello, mientras no se extingan sus facultades, sin que esto implique desacato al fallo fiscal ni repetición del acto, pues la resolución combatida se estimó ilegal única y exclusivamente por el hecho de que reconoció la validez de la liquidación emitida por el Tesorero General del I.M.S.S., quien carece de competencia para ello y por ese motivo no podrá reiterarla, pero no habiéndose oído en el juicio de nulidad a la autoridad competente, ni vinculándola en modo alguno la resolución de la sala fiscal, no existe ningún impedimento para que una vez desaparecido el acto que resultó viciado, pueda ésta en ejercicio de atribuciones propias emitir uno nuevo en similar sentido, ya que la nulidad sólo afecta a la autoridad incompetente, y no puede considerarse que en esas condiciones exista repetición, pues la fuente de ambos actos será distinta y en esto estribará la diferencia específica entre uno y otro.”⁴²¹

Es importante diferenciar el caso en el que la ilegalidad tuvo lugar durante el procedimiento administrativo, del diverso en el que la irregularidad se verificó antes de que iniciara, como cuando el vicio se encuentra en una orden de visita, que se emite antes del inicio del procedimiento fiscalizador y que, por ende, da lugar a la nulidad lisa y llana, según se desprende de la siguiente jurisprudencia del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

⁴²¹ Informe de 1984, Tercera Parte, Páginas 89 y 90.

"ORDEN DE AUDITORÍA. LA SENTENCIA FISCAL QUE DECLARA SU NULIDAD DEBE SER LISA Y LLANA Y NO PARA EFECTOS. El procedimiento de auditoría encuentra su origen en la orden de visita que tenga por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se inicia con la notificación de dicha orden y culmina con la decisión de la auditoría fiscal en la que se determinan las consecuencias legales de los hechos u omisiones que se advirtieron en la auditoría. Por tanto, si la nulidad de la resolución fiscal impugnada se suscitó a consecuencia de que la orden de auditoría que la antecedió contiene vicios, por haberse dictado en contravención de las disposiciones aplicadas o por haberse dejado de aplicar las debidas, tal nulidad debe ser lisa y llana, en términos del artículo 238, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, ya que al ser nula la orden de visita es nulo todo el procedimiento de fiscalización desde su origen y, en estas circunstancias, válidamente puede decirse que la autoridad fiscal no ha iniciado sus facultades de comprobación, pues éstas se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente a fin de comprobar si ha cumplido con las disposiciones fiscales, como lo señala el artículo 42 del citado cuerpo legal. Luego, la ilegalidad en la orden de auditoría impide que la nulidad se declare para efectos, como si se tratara de vicios en el procedimiento de fiscalización, puesto que tal decisión sólo puede justificarse ante un procedimiento que jurídicamente se inició, pero no respecto de aquél que no llegó a instaurarse por haber estado viciado desde su origen."⁴²²

3.6.5. LA EJECUCIÓN.

Decíamos al inicio del presente trabajo,⁴²³ que la cabal observancia del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva requiere, además del libre acceso a los tribunales y del dictado de

⁴²² Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Gaceta Número 75, Marzo de 1994, Página 31.

⁴²³ Capítulo I inciso 2.

las resoluciones de manera pronta, completa e imparcial, del cumplimiento de los fallos que han devenido firmes, sin el cual las sentencias se traducen en simples promesas para la parte actora, cumplimiento que, por otra parte, no siempre es fácil alcanzar, sobre todo cuando la parte condenada es la administración pública. Elocuentes son las palabras de González Pérez:

“Las sentencias condenatorias de la Administración del Estado se ejecutan, si quieren, cuando quieren y como quieren los políticos de turno. Esta afirmación puede aplicarse a todos los países, con independencia del sistema político que en ellos rija.

La normativa ha llegado a niveles de perfección difícilmente superables. Los ordenamientos jurídicos del proceso administrativo -y el nuestro no es una excepción- nos ofrecen una regulación que, debidamente aplicada, debía conducir a la plena efectividad de los fallos en plazos razonables. Sin embargo, no ocurre así. Por lo que las razones hay que buscarlas fuera de la normativa estricta del proceso administrativo.

Pues bien, las causas decisivas de este lamentable situación no son otras que la actitud de los jueces ante la Administración y el juego de la división de Poderes.”⁴²⁴

No olvidemos que sólo las sentencias que consideran fundada la pretensión del actor (estimatorias), aun cuando sólo sea parcialmente, son las que de alguna manera deben ser cumplimentadas. *“Lo que caracteriza a la sentencia de condena -dice*

⁴²⁴ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, *El Proceso Administrativo y la Constitución en Revista de la Facultad de Derecho de México*, Tomo XXVIII, Número 109. Editorial UNAM, México, Enero-Abril de 1978, Página 69.

Fix Zamudio, es la obligación expresa o implícita de que la parte en cuya contra se ha dictado el fallo observe determinada conducta, y en todo caso, las resoluciones de nulidad implican una obligación genérica de resarcimiento."⁴²⁵

También es importante tener presente que, de acuerdo con el artículo 4° del Código Federal de Procedimientos Civiles, contra la administración pública federal (y la de las entidades federativas) no puede dictarse mandamiento de ejecución ni providencia de embargo, razón por la cual, como bien apunta González Pérez, a las sentencias administrativas no son aplicables los principios generales de la ejecución de sentencias.⁴²⁶

En la actualidad, el Tribunal Fiscal de la Federación, llegado el caso, puede legalmente requerir a las autoridades el cumplimiento de sus sentencias, lo que corrobora su calidad de tribunal de plena jurisdicción.

Tratándose de una sentencia que haya declarado la nulidad para el efecto de que la autoridad demandada reponga el procedimiento o emita un nuevo acto, el artículo 239 dispone que deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contado a partir de que

⁴²⁵ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Principios Esenciales del Proceso Fiscal Federal Mexicano*, Op. Cit., Página 313.

⁴²⁶ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, *La Ejecución de las Sentencias Contencioso-Administrativas*, en *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, Instituto Editorial Reus, Madrid, Marzo de 1951, Páginas 7 y siguientes.

el fallo haya quedado firme,⁴²⁷ a pesar de que, en su caso, hubieran transcurrido los plazos que para que opere la caducidad de sus facultades señalan los artículos 46-A y 67 del propio código tributario, lo que implica ampliar los aludidos plazos.

Ahora bien, tomando en cuenta que el propio artículo 239 no prevé sanción para el caso de incumplimiento, surge la interrogante: ¿Qué sucede si la autoridad no cumple dentro del indicado plazo? ¿Será legal que emita la nueva resolución aun cuando hubieran transcurrido los cuatro meses?.

Al respecto, Lucero Espinosa opina:

“Ahora bien, si consideramos que si la autoridad no repone el procedimiento ni dicta la resolución respectiva dentro del plazo señalado, ello no implica que la consecuencia legal de tal omisión sea el que la autoridad ya no pueda emitir su acto ni reponer el procedimiento, sino que tal disposición habrá que relacionarla con la diversa 239-B del Código Fiscal de la Federación, para así interpretar el citado artículo 229 en el sentido de que transcurrido el plazo mencionado el actor está en posibilidad de promover el recurso de queja previsto en el referido artículo 239-B.”⁴²⁸

Consideramos acertado el parecer de Lucero Espinosa, en cuanto a que la queja es procedente contra la abstención de parte de la autoridad de cumplimentar la sentencia, pues así lo dispone, en efecto, el artículo 239-B, fracción I inciso b). Pero estimamos que el particular no está obligado a agotar ese medio de defensa, salvo que

⁴²⁷ SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO, *Derecho Fiscal Mexicano*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1986, Séptima Edición, Página 496.

⁴²⁸ Op. Cit., Página 257.

tenga interés directo en que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución, pues es obvio que, en la mayoría de los casos, no le interesa que se le reinicie un procedimiento fiscalizador o se le vuelva a determinar un crédito fiscal.

Entonces, si la autoridad no cumple dentro del plazo y el particular no promueve la queja, nos seguimos formulando las mismas preguntas.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto que,⁴²⁹ toda vez que el precepto no establece sanción alguna, la autoridad puede legalmente emitir la nueva resolución mientras no caduquen sus facultades, no obstante haber transcurrido los cuatro meses en cita. Aunque también hay tesis de la Segunda Sección en sentido contrario, es decir, sosteniendo que es ilegal cumplimentar la sentencia fuera del plazo aludido.⁴³⁰

Por nuestra parte, consideramos que el hecho de que la autoridad pronuncie extemporáneamente el nuevo acto, significa que estará violando la norma contenida en el artículo 239, así que la resolución articulada en esas condiciones encuadra en la causal de ilegalidad prevista en la fracción IV del artículo 238, que se refiere entre otros casos, a las resoluciones que son dictadas dejando de aplicar las

⁴²⁹ Juicio número 20537/97 del índice de la Séptima Sala Regional Metropolitana, fallado el 4 de mayo de 1998; juicio número 13036/90 de la Sexta Sala Regional Metropolitana resuelto el 7 de enero de 1992, y tesis de la Primera Sección de la Sala Superior visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Número 2, Septiembre de 1998, Página 70.

⁴³⁰ Cfr. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Números 7 y 10, Febrero y Mayo de 1999, Páginas 362 y 165, respectivamente.

disposiciones debidas, con independencia de que el particular hubiera promovido o no la queja por omisión en el cumplimiento del fallo. Por lo tanto, no es correcto el criterio mayoritario del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, conforme al cual, en síntesis, la autoridad puede cumplir con la sentencia cuando quiera, haciendo nugatorio el mandato contenido en el precepto legal. Dice así el criterio en cita:

“CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. OPORTUNIDAD DE LA AUTORIDAD DEMANDADA PARA CUMPLIR CON LA SENTENCIA CORRESPONDIENTE, DESPUÉS DE TRANSCURRIDO EL TÉRMINO DE CUATRO MESES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL.- El artículo 239, fracción III, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, establece: “La sentencia definitiva podrá: ... III.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales. Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto, o iniciar un procedimiento, deber cumplirse en un plazo de cuatro meses aun cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 de este Código...”. De la transcripción anterior se advierte con meridiana claridad que el legislador está permitiendo que la autoridad administrativa cuente con una nueva oportunidad para emitir su resolución, corrigiendo los vicios de forma o de procedimiento en que incurrió en la resolución declarada nula; sin embargo, si bien es cierto que dicho dispositivo establece que en estos casos la sentencia respectiva debe cumplirse en un plazo de cuatro meses, ello no implica en manera alguna que si la autoridad administrativa no emite la nueva resolución en dicho término ya no pueda hacerlo posteriormente, toda vez que de la lectura integral del referido numeral no se desprende que exista alguna sanción en caso de que no se acate el mencionado plazo, lo que conduce a concluir que aun

después de los cuatro meses la autoridad demandada tiene la oportunidad de cumplir la sentencia correspondiente."⁴³¹

Más adecuado, nos parece, el voto particular del magistrado disidente, quien expuso que si la autoridad emite la nueva resolución después de los cuatro meses, incurre en la causal de ilegalidad prevista en la fracción IV del artículo 238.

Además de la antes mencionada queja por omisión (total) en el cumplimiento de la sentencia, el artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación prevé la queja por repetición de la resolución que fue anulada y por exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia. El tribunal está facultado para dejar sin efectos la resolución administrativa que repita la anulada, así como para imponer una multa a la autoridad responsable y notificar el asunto al superior de éste para que "*proceda jerárquicamente*" (fracción III). Cuando se presente un defectuoso o excesivo cumplimiento de la sentencia, también debe dejar sin efectos la resolución de que se trate, concediendo al funcionario responsable un plazo de veinte días para que cumpla debidamente, indicándole la manera precisa de cumplimentar el fallo, caso en el que no hay sanción para el agente de la administración pública lo cual, al decir de Margáin Manautou, "*no se justifica*"⁴³² (fracción IV).

⁴³¹ Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo X, Diciembre de 1992, Páginas 276 y 277.

⁴³² MARGAÍN MANAUTOU, EMILIO. *De lo Contencioso Administrativo...*, Op. Cit., Página 320.

En el caso de existir omisión total en el cumplimiento de la sentencia, supuesto en el que procede la queja, como bien apunta Lucero Espinosa, después de transcurrido el plazo de cuatro meses a que se refiere el artículo 239,⁴³³ el tribunal debe conceder veinte días a la autoridad rebelde para que cumplimente el fallo, imponerle una multa por el monto equivalente a quince días de su salario y notificar el caso al superior *"para que proceda jerárquicamente"* (fracción V). Consideramos que aunque esta disposición constituye un avance, el legislador aún es tímido, pues ante el incumplimiento total de la sentencia debería facultar al Tribunal Fiscal de la Federación, de una vez por todas, para separar de su cargo al funcionario responsable y consignarlo al juez que corresponda. Sería conveniente, asimismo, desaparecer la limitante de que la queja sólo se puede promover una vez, para dejar abierta la posibilidad de que el afectado pueda hacer uso de ese medio de defensa cuantas veces lo necesite.

Debemos apuntar, finalmente, que si la autoridad no cumple con la resolución dictada en la queja, el particular tendrá que pedir amparo de la justicia federal contra la autoridad rebelde señalando como acto reclamado, precisamente, el incumplimiento de que se trata.

⁴³³ LUCERO ESPINOSA, MANUEL, Op. Cit., Página 276.

CONCLUSIONES

Primera.- Con base en la clara distinción que existe entre procedimiento administrativo y proceso administrativo, en razón de que en éste la administración pública aparece como parte enjuiciada por un órgano jurisdiccional, propugnamos la independencia del Derecho Procesal Administrativo del Derecho Administrativo, pues ambos implican estudios y normas inconfundibles; por esta razón, sería conveniente que nuestro Código Fiscal de la Federación dejara de ser una ley híbrida omitiendo la regulación del proceso administrativo federal que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación, para dejar este aspecto a una Ley Federal Procesal Administrativa.

Segunda.- Las partes principales en el proceso administrativo que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación son: la persona que exige la satisfacción de una cierta pretensión (actora), que generalmente es un particular pues sólo en los juicios de lesividad lo es una autoridad; y aquélla contra la que se dirige la pretensión (demandada), teniendo este carácter la autoridad que emitió el acto impugnado y, en su caso, el particular a quien favorezca la resolución cuya nulidad demande una autoridad. Además de actor y demandado, el artículo 198 del Código Fiscal de la Federación les da la calidad de partes al titular de la dependencia o entidad de la Administración Pública Federal, Procuraduría General de la República o Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, a la que

pertenezca la autoridad que dictó la resolución impugnada; y a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre que se reclamen actos de autoridades locales emitidos con fundamento en un convenio de coordinación en ingresos federales o se controvierta el interés fiscal de la Federación.

Es innecesario llamar a juicio al titular de la Secretaría de Estado, de la Procuraduría General de la República, de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal o del organismo descentralizado del que dependa la autoridad que emitió la resolución impugnada, puesto que de cualquier manera la demanda será contestada, tanto por la autoridad demandada como por el titular de que se trate, por la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica, por lo que es deseable la desaparición de la correspondiente disposición.

Tercera.- Consideramos que el último párrafo del artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que la demanda que presenten dos o más personas, sin tratarse de alguno de los casos de litisconsorcio activo permitidos, se tendrá por no interpuesta, es inconstitucional pues, en respeto a la garantía de audiencia, el precepto debería prever un requerimiento a los demandantes para que precisaran quién es el único que quedaría como actor, a fin de desechar la demanda únicamente por el otro u otros, mas no establecer como lo hace que, sin previo requerimiento, procede tener por no interpuesta la demanda en su totalidad.

Cuarta.- El proceso ante el Tribunal Fiscal de la Federación se inicia con la presentación de la demanda, la que implica el acto a través del cual la parte actora ejercita su acción exponiendo su pretensión, que consiste en que se anule un determinado acto administrativo. El plazo de 45 días que para presentar la demanda establece el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación es excesivo y, por ende, retrasa la solución de las controversias. Un plazo de 15 días, como se establecía en los dos códigos anteriores (de 1938 y de 1967) y también en la Ley de Justicia Fiscal, es más que suficiente para ese efecto; incluso la Ley de Amparo (artículo 21), concede 15 días para presentar una demanda de amparo.

Lo mismo cabe decir del plazo de 45 días que concede al demandado el artículo 212 del código tributario para contestar la demanda. En relación con este precepto sería conveniente, además, que precisara que la contestación de demanda debe presentarse por escrito, como para la demanda lo establece el artículo 207 del propio código.

No está previsto el requerimiento al demandado para que complete o corrija su contestación de demanda, como si lo prevé el artículo 214, penúltimo párrafo, del código fiscal para el caso en el que no adjunte alguno de los documentos que debe anexar.

Quinta.- Si el plazo de 45 días con el que cuentan los particulares es excesivo, con mayor razón lo es el que se otorga a las autoridades -cinco años según el tercer párrafo del artículo 207- para

iniciar un juicio de lesividad. Es cierto que los órganos estatales defienden un interés público, pero cinco años de inseguridad jurídica es demasiado. Tres meses serían suficientes para que las autoridades presentaran una demanda, plazo que el artículo 37 del propio Código Fiscal de la Federación les concede para que resuelvan las instancias o peticiones que se les planteen.

Sexta.- Si bien de conformidad con el último párrafo del artículo 208 se debe presumir que el domicilio indicado en la demanda es el fiscal, ese dato no debería exigirse pues para resolver un juicio no es indispensable el conocimiento de ese domicilio (salvo que esa fuera la materia del fondo del asunto, caso en el que sería objeto de prueba), máxime si tomamos en cuenta que no todos los juicios de que conoce el tribunal son fiscales. El precepto ya no exige (como exigió durante los años 1994 y 1995) el señalamiento de la clave en el registro federal de contribuyentes, motivo por el cual la disposición contenida en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que el contribuyente debe asentar en todas sus promociones que presente ante autoridades jurisdiccionales la mencionada clave, deviene inaplicable.

Séptima.- Es importante que el magistrado instructor aplique siempre la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice que, a fin de verificar si el actor cumple con el requisito de señalar en su demanda su domicilio fiscal, debe revisar los anexos presentados.

Octava.- Resulta inconstitucional el penúltimo párrafo del artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, que dice que la demanda será desechada cuando se omita señalar el domicilio del actor, la resolución que se impugna o los conceptos de impugnación, por no establecer una prevención al demandante con objeto de que esté en posibilidad de completar su demanda.

Novena.- Como todo proceso, el administrativo comprende dos etapas: la instructiva y la resolutive. La instrucción se subdivide en tres fases: postulatoria, probatoria y conclusiva, aunque ante el Tribunal Fiscal de la Federación, las dos primeras se desarrollan simultáneamente, con la salvedad de las pruebas supervenientes a que se refiere el artículo 230 del Código Fiscal de la Federación.

Décima.- La instrucción implica la realización de todos los actos indispensables para poner el juicio en estado de resolución; y de ella se encarga, precisamente, el magistrado instructor, quien está facultado, entre otras cosas, para desechar, mandar aclarar o admitir la demanda, para desechar o admitir probanzas, así como para ordenar el desahogo de pruebas para mejor proveer, lo que no entraña un derecho procesal de las partes.

Decimaprimera.- Las pruebas supervenientes deben ser acordadas por el instructor aun después de transcurrido el plazo para presentar alegatos (o sea, aun cuando ya se tenga por cerrada la instrucción), siempre que no se haya dictado la sentencia.

Decimasegunda.- A diferencia de los recursos administrativos, que se dan en sede administrativa, los judiciales tienen lugar dentro de un proceso. En este sentido, el único recurso intraprocesal que prevé el Código Fiscal de la Federación es el de reclamación, que procede contra resoluciones del magistrado instructor (de las salas regionales) y de los presidentes de las secciones de la Sala Superior.

Consideramos que entorpecen el proceso inútilmente las reclamaciones contra las resoluciones que admitan la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba, que nieguen el sobreseimiento del juicio o que admitan la intervención del tercero; era más conveniente, para esos casos, la objeción (que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 1995) porque no provocaba dilación del proceso ya que se resolvía al dictarse sentencia.

Decimatercera.- Para mayor claridad, sería conveniente que el artículo 242 del Código Fiscal de la Federación estableciera expresamente el recurso de reclamación tanto contra los acuerdos del presidente del tribunal, de los presidentes de las secciones y de los magistrados instructores (de las salas regionales), aun cuando respecto del presidente del tribunal y de los presidentes de las secciones, serían pocos los casos en que se actualizara alguno de los supuestos del propio precepto.

necesario el traslado cuando lo que se reclame sea el acuerdo que deseche o tenga por no presentada la demanda.

Decimaquinta.- Al dictar sentencia definitiva, que constituye el acto a través del cual se da por terminado (de manera normal) el proceso administrativo estimando o desestimando la pretensión del actor, el Tribunal Fiscal de la Federación debe suplir la deficiencia de la queja, aun cuando sólo sea para declarar la incompetencia de la demandada o la ausencia de fundamentación o motivación en la resolución impugnada, lo cual no significa que se pueda examinar de oficio la incompetencia de origen. Es deseable que se amplíe la suplencia, a fin de que el tribunal pueda invocar de oficio cualquier ilegalidad de que adolezca la resolución impugnada.

Decimasexta.- No debe confundirse la facultad del tribunal para invocar hechos notorios en la sentencia, con la atribución que tiene el magistrado instructor para ordenar la práctica de cualquier diligencia para mejor proveer (artículo 230). Al dictar sentencia, el tribunal se limita a eximir a las partes de probar un cierto hecho (por ser públicamente conocido) y, por ende, a tenerlo por demostrado; mientras que el instructor puede ordenar el desahogo de probanzas.

Decimaséptima.- Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación pueden ser estimatorias o desestimatorias. Las primeras pueden declarar la nulidad de la resolución impugnada en forma lisa y llana o para determinados efectos; en este último caso la sentencia será de condena.

Decimoctava.- Es trascendental y loable la reforma a los artículos 197 y 237 del Código Fiscal de la Federación, que entró en vigor el primero de enero de 1996, por medio de la cual se obliga al Tribunal Fiscal de la Federación a examinar preferentemente las causales de ilegalidad del acto impugnado que pudieran originar su nulidad lisa y llana, así como a atender conceptos de impugnación aun cuando no se hubieran formulado al interponerse un recurso administrativo, puesto que marca una importante evolución en nuestro contencioso administrativo, al evitar reenvíos del asunto a la autoridad demandada ahorrando a los particulares tiempo y dinero, con lo que se facilita el acceso a la tutela judicial efectiva en materia administrativa.

Decimanovena.- Tratándose de una sentencia que haya declarado la nulidad para el efecto de que la autoridad demandada reponga el procedimiento o emita un nuevo acto, el artículo 239 dispone que deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contado a partir de que el fallo haya quedado firme a pesar de que, en su caso, hubieran transcurrido los plazos que para que opere la caducidad de sus facultades señalan los artículos 46-A y 67 del propio código tributario, lo que implica ampliar los aludidos plazos. Es incorrecto decir que no hay sanción para la autoridad que no cumpla con la sentencia dentro del plazo primeramente indicado, pues el hecho de que pronuncie extemporáneamente el nuevo acto significa que estará violando la norma contenida en el artículo 239, así que la resolución articulada en esas condiciones encuadra en la causal de ilegalidad

prevista en la fracción IV del artículo 238, que se refiere, entre otros casos, a las resoluciones que son dictadas dejando de aplicar las disposiciones debidas, con independencia de que el particular hubiera promovido o no la queja por omisión en el cumplimiento del fallo.

Vigésima.- Si bien las disposiciones del artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación en materia de incumplimiento de sentencias, constituyen un avance importante para el contencioso administrativo en nuestro país, consideramos que el legislador aún es tímido, pues ante el incumplimiento total de la sentencia debería facultar al Tribunal Fiscal de la Federación, de una vez por todas, para separar de su cargo al funcionario responsable y consignarlo al juez que corresponda. Sería conveniente, asimismo, desaparecer la limitante de que la queja sólo se puede promover una vez, para dejar abierta la posibilidad de que el afectado pueda hacer uso de ese medio de defensa cuantas veces lo necesite.

EL RECURSO DE REVISIÓN CONTRA LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

4.1. CONSIDERACIONES GENERALES.

El capítulo X (De los recursos) del título VI (Del Procedimiento Contencioso Administrativo) del Código Fiscal de la Federación, establece como recursos, o sea, como medios de impugnación que las partes en el contencioso administrativo pueden promover contra las resoluciones que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación, los siguientes: reclamación y revisión. Aun cuando el único de carácter intraprocesal es el primero, toda vez que la revisión sólo es procedente contra sentencias definitivas y resoluciones que pongan fin al proceso.

Aludimos a la reclamación en el capítulo inmediato anterior, al hablar de la substanciación del juicio, como el medio para impugnar las resoluciones del presidente de las secciones de la Sala Superior y del magistrado instructor. Nos referiremos ahora al otro recurso previsto por el Código Fiscal de la Federación para el contencioso administrativo federal, que fue instituido por la Ley para crear un recurso ante la Suprema Corte contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1946, en los siguientes términos:

“LEY que crea un recurso ante la Suprema Corte contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República.

MIGUEL ALEMÁN VALDÉS. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Que el H. Congreso de la Unión se ha servido dirigirme el siguiente.

DECRETO:

El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decreta:

LEY PARA CREAR UN RECURSO ANTE LA SUPREMA CORTE CONTRA LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

ARTÍCULO 1º Las sentencias que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación en los distintos negocios de su competencia, contra las que no proceda recurso de acuerdo con las leyes que rigen el funcionamiento de dicho Tribunal, serán revisables, a petición de parte, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando el interés del negocio sea de \$ 50,000.00 o mayor.

ARTÍCULO 2º El recurso se propondrá y sustanciará en los términos, forma y procedimientos que señala la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales para la revisión de las

sentencias dictadas por los jueces de Distrito en amparo indirecto.

ARTÍCULO 3º *La suspensión del procedimiento otorgada durante el juicio ante el Tribunal Fiscal continuará en vigor al tramitarse el recurso creado por esta Ley mientras se mantenga la garantía del interés fiscal.*

TRANSITORIO

ÚNICO.- *Esta Ley entrará en vigor diez días después de que sea publicado el Decreto que reforma la fracción I del artículo 104 constitucional.*

José López Bermúdez, D.P.- Gabriel Ramos Millán, S.P.- Fernando Guerrero Esquivel, D. A.- Donato Miranda Fonseca, S.S.- Rúbricas.

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y para su debida publicación y observancia, expido la presente Ley en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la ciudad de México. D.F., a los treinta días del mes de diciembre de mil novecientos cuarenta y seis.- Miguel Alemán Valdés.- Rúbrica.- El Secretario de Estado y del Despacho de Hacienda y Crédito Público, Ramón Beteta.- Rúbrica.- Al C. Héctor Pérez Martínez, Secretario de Gobernación.- Presente."

Esta ley, que marca el nacimiento del recurso, precisó que era procedente contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación que, como ya vimos, en sus inicios solamente conocía de asuntos fiscales. Y algo muy importante, de acuerdo con el artículo primero el recurso procedía a instancia de cualquiera de las partes, es decir, no estaba vedado a los particulares.

Calificándolo como un medio de impugnación controvertido, Fix Zamudio opina que *"...en realidad, la revisión fiscal no es sino un amparo directo o de una sola instancia, disimulado bajo el disfraz de apelación federal, con el objeto de salvar el escrúpulo*

tradicional de negar a las autoridades la posibilidad de acudir al propio amparo."⁴³⁴

En opinión de Dolores Heduán:

"Dicho recurso transfiere directamente la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Federación al Poder Judicial de la Federación, aunque en un reducido número de casos, por su verdadera excepcionalidad. Tal transferencia es única en su género; y priva a los fallos del propio Tribunal, de la fuerza de cosa juzgada que les dieron los iniciadores de la Ley de Justicia Fiscal, pensando lógicamente que las autoridades administrativas no deberían alzarse contra la calificación de legalidad que de sus actos hiciera un tribunal revestido de todas las calidades jurídicas para imponerles su decisión. Esa alzada sigue quebrantando el principio de justicia delegada, que explica la existencia de la jurisdicción contencioso-administrativo; y de paso, rebaja la alta jerarquía de la propia Suprema Corte, en cuanto la erige en simple revisora dentro de los lineamientos de la jurisdicción limitada en que se mueve el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, ya que al conocer del recurso de revisión fiscal, la Corte está ceñida a examinar las causas de nulidad a que se contrae el Código Fiscal de la Federación, sin que pueda extenderse a todas aquéllas que corresponden al ámbito de sus facultades controladoras del sistema federal así como de la prevalencia de los preceptos Constitucionales, y restauradoras del goce de las garantías individuales. A pesar de tamaños inconvenientes, el recurso se ha conservado."⁴³⁵

No es lógico que las autoridades cuenten con un medio de impugnación paralelo al juicio de garantías supuestamente en aras de la igualdad procesal, razón que se adujo para su establecimiento, simplemente porque no hay igualdad entre los particulares y el Estado;

⁴³⁴ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Introducción al Estudio del Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Op. Cit., Página 1135.

⁴³⁵ HEDUÁN VIRUÉS, DOLORES, *Cuarta Década del Tribunal Fiscal de la Federación*, Editorial Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1971, Primera Edición, Páginas 282 y 283.

aquéllos no cuentan con la facultad económico-coactiva ni mucho menos con la fuerza pública, así que no es acertado que las autoridades tengan un recurso similar al amparo para estar en un plano de "igualdad" con los gobernados, quienes son los únicos titulares de las garantías individuales.

Además, el recurso de revisión ante el Poder Judicial Federal ha desnaturalizado al Tribunal Fiscal por privar a sus sentencias de la calidad de cosa juzgada que originalmente tenían para las autoridades hacendarias. *"En efecto, la autoridad de las sentencias fiscales consiste en que establecen una situación de firmeza que no puede ser alterada sino en virtud de una nueva sentencia pronunciada por la autoridad judicial, a quien corresponde la revisión de los fallos fiscales a través del juicio de amparo o de la revisión fiscal, y esta firmeza adquiere definitividad cuando es confirmada por los tribunales federales, o las partes se conforman con ella, dejando de interponer los citados medios de impugnación; en este último supuesto es cuando el fallo llega a adquirir autoridad de cosa juzgada."*⁴³⁶

Además de la ley de 1946, en 1948 se expidió otra para establecer el recurso en los juicios de nulidad promovidos contra las autoridades del Departamento del Distrito Federal. Y en 1949 se introdujo una reforma, para disminuir la cuantía del asunto necesaria para hacer procedente el recurso (que quedó en \$20,000.00), así como para puntualizar que también era operante en negocios de cuantía indeterminada.⁴³⁷

⁴³⁶ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Principios Esenciales...*, Op. Cit., Página 311.

⁴³⁷ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Op. Cit., Página 418. FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Introducción a la justicia ...*, Op. Cit., Página 122.

Esto decía la Suprema Corte en relación con dichas reformas:

“REVISIÓN FISCAL, DECRETOS RELATIVOS AL RECURSO DE. El Decreto de 30 de diciembre de 1949 que expresamente reformó los artículos 1º. Y 2º. De la ley para crear un recurso ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, de 30 de diciembre de 1946, y que se refiere en general a las sentencias que dicte dicho Tribunal, en los distintos negocios de su competencia, las cuales son revisables a petición de cualquiera de las partes, no reformó el diverso Decreto de 29 de diciembre de 1948, que crea un recurso de revisión contra las sentencias del propio Tribunal Fiscal, en los juicios en que se demande la nulidad de las resoluciones de las autoridades que manejan la Hacienda Pública del Departamento del Distrito Federal, las cuales sólo son revisables a petición de éstas, mas no de los particulares. Además, el Decreto de 1946 se refiere a negocios fiscales federales, en tanto que el de 1948 a los locales del Distrito Federal.”⁴³⁸

Por otra parte, el 1º de abril de 1967 entró en vigor un segundo Código Fiscal de la Federación (publicado el 19 de enero del mismo año), que abrogó tanto al código de 1938, como a las dos leyes reglamentarias (de 1946 y 1948) del artículo 104, fracción I, constitucional, al mismo tiempo que compilaba sus normas.

Este Código instituyó dos recursos de revisión: Uno para impugnar, ante el pleno (ahora sala superior), las resoluciones de las salas (artículos 240 y 241); y otro para reclamar ante la Suprema Corte, las sentencias del pleno que resolvieran el primer recurso.

⁴³⁸ Jurisprudencia publicada como “histórica obsoleta”, con el número 1194, en la página 939 del tomo III del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1995.

Es decir, el legislador creó una segunda instancia ante el propio Tribunal Fiscal; y determinó que la revisión (a la que denominó como fiscal) ante la Corte constituía una tercera instancia, si bien delimitó de manera considerable su procedencia.

Quedó establecido que la revisión fiscal sólo la podían interponer las autoridades, cuando el asunto fuera de importancia y trascendencia, en la inteligencia de que se reunían tales características cuando el valor del negocio fuera de \$500,000.00 o más; también se dispuso que el escrito por el que se interpusiera el recurso, debería ser firmado por el titular de la Secretaría, Departamento de Estado u organismo autónomo correspondiente (artículo 242).⁴³⁹

Por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 25 de octubre de 1967, se reformó la fracción I del artículo 104 constitucional, para disponer, en sus párrafos segundo a cuarto:

“Las leyes federales podrán instituir tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal o del Distrito y Territorios Federales, y los 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 administrativa.

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,

⁴³⁹ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO. *El Proceso Tributario...*, Op Cit., Página 420.

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.”.

Con esta reforma podemos decir que se constitucionalizó la normatividad establecida por el Código Fiscal.

Como hemos visto, en su origen, el recurso era competencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; era procedente contra las sentencias de la sala superior, la que, a su vez, conocía de un diverso recurso de revisión; es decir, la revisión fiscal ante la Suprema Corte constituía una tercera instancia del juicio administrativo.

Desde el momento en que el recurrente debía exponer las razones que demostraran que el asunto era importante y trascendente, es ostensible la excepcionalidad del recurso; más aún si tomamos en cuenta que el código, de manera expresa, concedía a la Suprema Corte la facultad de determinar si estaba justificada la importancia y trascendencia del negocio.

En el año de 1987, el órgano revisor de la Constitución instituyó la fracción I-B del artículo 104 de la Carta Magna, que dice:

“Artículo 104. Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer.

I-B. De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los tribunales colegiados de circuito, se sujetarán a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los tribunales colegiados de circuito no procederá juicio o recurso alguno.”.

Accorde con la modificación constitucional y dentro de una serie de reformas tendientes a erigir a la Suprema Corte de Justicia de la Nación en un "*verdadero tribunal constitucional*", el legislador federal (Diario Oficial de 5 de enero de 1988) ajustó el Código Fiscal de la Federación a la Constitución, derogó el artículo 250 y a partir del 15 de enero de 1988, entró en vigor un nuevo artículo 248, el cual ha seguido sufriendo modificaciones.

Es trascendental la reforma de 1988; desde entonces, la Suprema Corte de Justicia de la Nación dejó de conocer del recurso de revisión y son los tribunales colegiados de circuito los competentes para resolverlo. Con esto la Suprema Corte cesó en sus funciones de tribunal de mera legalidad, para dedicarse a asuntos puramente constitucionales, además de que se regionalizó la justicia fiscal, pues el tribunal colegiado competente para conocer del recurso es el del lugar donde tenga su residencia la sala fiscal.

También a partir de 1988, desapareció el recurso de revisión que procedía ante la sala superior, por lo que ahora, al subsistir una sola revisión, el legislador ya no la denomina "*fiscal*", aun cuando en el ámbito forense persiste la costumbre de llamar "*revisión fiscal*" a la que resuelven los tribunales colegiados de circuito.

Como consecuencia de la supresión del recurso ante la sala superior, la revisión ya no implica una tercera instancia.

Los tribunales colegiados de circuito quedaron, pues, convertidos en los órganos judiciales de segunda instancia respecto de las salas regionales y, asimismo, en relación con la sala superior cuando ésta resolvía juicios haciendo uso de su facultad de atracción, a que se contraía el artículo 239 Bis también creado entonces.

Refiriéndose a la reforma en cita, Armienta Calderón comentaba:

"Consideramos de suma importancia la actitud emprendedora del titular del Poder Ejecutivo, al resolverse a superar los argumentos postergatorios del "no es tiempo", para dar cima a un anhelo largamente abrigado por muchos juristas; el cual consiste en la dedicación primordial de la Suprema Corte de Justicia a la interpretación definitiva de la Constitución, de manera acorde con su elevada dignidad. En otras palabras: que concentre su atención al control de la constitucionalidad y a la fijación definitiva del alcance de los textos fundamentales. Lo cual supone una reorientación o reubicación de las funciones de control de la legalidad, para que sean cumplidas por los tribunales colegiados de circuito, a efecto de reservar a la Suprema Corte la preferente dedicación a esa interpretación definitiva de la carta política, eminente y primaria. Ahora sí, por fin, ha llegado ese momento histórico que va a convertir a la Suprema Corte de Justicia de la Nación en genuino tribunal constitucional."⁴⁴⁰

Desde el momento en que los tribunales colegiados conocen del recurso de revisión, no es exacta la afirmación de Ignacio Burgoa en el sentido de que *"A la inversa (de los tribunales unitarios), los Tribunales Colegiados de Circuito no ejercitan dicha función (la judicial propiamente dicha), sino la de control constitucional a través del conocimiento de los dos tipos procedimentales del juicio de amparo..."*,⁴⁴¹ pues el conocimiento del recurso en cita constituye el ejercicio de la función judicial propiamente dicha.

⁴⁴⁰ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, *La Reforma Judicial y la Justicia Administrativa*, en *Las Nuevas Bases Constitucionales y Legales del Sistema Judicial Mexicano. La Reforma Judicial 1986-1987*, Editorial Porrúa, México, 1987, Primera Edición, Página 834.

⁴⁴¹ BURGOA, IGNACIO, *Derecho Constitucional Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1997, Undécima Edición, Página 847.

Por decreto publicado el 25 de octubre de 1993, se volvió a reformar la fracción I-B del artículo 104 constitucional, para quedar como hasta la fecha se encuentra en vigor, en estos términos:

"I-B.- De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo a que se refieren la fracción XXIX-H del artículo 73 y tracción IV, inciso e) del artículo 122 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno."

Como se ve la razón de la reforma fue hacer procedente el recurso también contra las resoluciones definitivas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

No obstante que en 1996 se reformó el artículo 122 constitucional, el 104, fracción I-B, sigue refiriéndose a la *"fracción IV, inciso e) del artículo 122"* que ya no existe, por lo que es deseable la actualización del precepto primario que establece la revisión con la finalidad de que aluda al apartado C, base quinta, del artículo 122, que es el que prevé la existencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

Debemos resaltar en este punto, que las resoluciones de los tribunales administrativos de las entidades federativas no son impugnables, vía recurso de revisión, ante el Poder Judicial Federal

como bien lo hace notar Castillo del Valle.⁴⁴²

Por otra parte, el vigente artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, es consecuencia de la iniciativa presidencial publicada en el Diario de los Debates de La Cámara de Diputados el 7 de noviembre de 1996, mediante la cual el Ejecutivo de la Unión propuso al Congreso, además de derogar el recurso de apelación que entonces existía, reformar el precepto mencionado, exponiendo, entre otras cosas, que:

“A fin de atender fielmente los postulados constitucionales de impartición de justicia pronta y establecer que la justicia en materia fiscal se imparta regionalmente en todas sus instancias y para todas las partes, se propone unificar los recursos procesales que las autoridades demandadas tienen a su alcance para impugnar las sentencias definitivas que dicten las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, y evitar que su resolución se centralice en la Ciudad de México, como actualmente sucede, tratándose del recurso de apelación.

En efecto, en la actualidad las autoridades pueden apelar ante la Sala Superior del citado Tribunal, las sentencias definitivas que dicten las Salas Regionales, así como aquéllas que decreten o nieguen el sobreseimiento, con excepción de las sentencias cuya nulidad derive de la aplicación de una jurisprudencia del Poder Judicial Federal, caso en el cual las autoridades tienen la posibilidad de interponer el recurso de revisión, el que también procede en contra de las resoluciones dictadas en primera instancia por la sala Superior, tratándose de juicios que, por su importancia, hubiesen sido atraídos por dicha Sala.

Las autoridades pueden interponer el recurso de apelación ante la Sala Superior y el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente por territorio, lo que ha provocado, entre

⁴⁴² CASTILLO DEL VALLE, ALBERTO DEL, *Desigualdad Jurídica en el Artículo 104, Fracción I-B, de la Ley Fundamental*, en *Revista de la Facultad de Derecho de México*. Torno XLIV, Números 195-196. Editorial UNAM, México, Mayo-Agosto de 1994. Página 189.

otros efectos, la centralización de la segunda instancia del juicio de nulidad, por lo que respecta al recurso de apelación, en virtud de que su resolución corresponde en exclusiva a la Sala Superior del Tribunal de la Federación, la cual tiene su sede en la ciudad de México, Por ello, se propone, por una parte, la eliminación del recurso de apelación y, por la otra, precisar los supuestos de procedencia del recurso de revisión.

De aprobarse la propuesta señalada, existirá sólo un medio de defensa para cada una de las partes, el cual será resuelto, en su caso, en forma conjunta por los Tribunales Colegiados de Circuito, lo que permitirá la emisión de resoluciones congruentes, la regionalización de la justicia fiscal, el respeto cabal al principio de igualdad procesal, el de justicia pronta y el de economía procesal, así como la simplificación de los procedimientos de impugnación en contra de las sentencias definitivas que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación.

En forma colateral, se sugieren las modificaciones pertinentes a la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, con el objeto de adecuar el régimen de competencia de la Sala Superior y de las Salas Regionales al nuevo sistema de impugnación de sus sentencias definitivas."

La Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, aprobando la iniciativa, expuso:

"Se propone eliminar el recurso de apelación, que había ocasionado una centralización de la segunda instancia del juicio de nulidad, ya que su resolución corresponde en exclusiva a la Sala Superior del Tribunal fiscal de la Federación, que tiene su sede en la ciudad de México (se deroga la Sección Segunda del Capítulo X del Título VI, denominada "De la Apelación", que comprende los Artículos 245, 246 247 y 249, segundo párrafo).

Esta medida habrá de contribuir a unificar los recursos procesales que las autoridades demandadas tienen a su alcance para impugnar las sentencias definitivas que dicten las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación. Asimismo, favorecerá la regionalización de la justicia fiscal, con

respeto al principio de igualdad procesal y el de justicia pronta y expedita (Artículos 239 - A y 248).

Igualmente, consideró pertinente efectuar algunas correcciones en las propuestas de modificaciones a los artículos 239-A, fracción II, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, así como a la fracción VI de las disposiciones transitorias del citado ordenamiento, con objeto de hacer más clara la disposición que se modifica evitando que pueda dar lugar a interpretaciones erróneas, por lo que se aprobaron los siguientes textos:

ARTICULO 239-A.- _____

II.- _____

c).- _____

- Artículo Segundo.- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero que antecede, se estará a los siguiente:

I a V.- _____

VI.- Procederá el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente por territorio, en los juicios que a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se encuentren pendientes de resolución, por haber ejercido su facultad de atracción la Sala Superior.

- Esta Dictaminadora consideró necesario proponer la adecuación en la redacción del primer párrafo del artículo 248, a fin de evitar posibles contradicciones con lo que dispone el propio precepto en su párrafo final, suprimiendo la palabra "primera instancia", toda vez que tratándose de las resoluciones dictadas en los juicios que versen sobre sentencias emitidas por las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso de revisión contra dicha resolución debe ser interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y no por la Entidad Federativa encargada de la defensa jurídica en la primera instancia. Por lo que se propone el siguiente texto:

- ARTICULO 248.- Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, mediante escrito que presente ante ésta

dentro de los quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación, siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos:

Esta Dictaminadora otorgó su conformidad a las medidas propuestas que contribuyen a dar más claridad a las disposiciones fiscales y a asegurar su mejor cumplimiento.”⁴⁴³

El proyecto fue aprobado el 27 de noviembre de 1996 por mayoría de 262 votos a favor y 103 en contra.

El 3 de diciembre de 1996, las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores, según el Diario de los Debates de la misma fecha, presentaron dictamen aduciendo, en lo conducente, que:

“Para favorecer la regionalización de la justicia fiscal y respetar el principio de igualdad procesal y de justicia pronta y expedita, se propone derogar el recurso de apelación, previsto en la Sección Segunda del Capítulo X del Título VI, denominado “De la Apelación”, en virtud de que ha ocasionado una centralización de la segunda instancia del juicio de nulidad y toda vez que sólo ha sido la propia autoridad fiscal quien ha ejercido dicho recurso.”

En la Cámara de Senadores, el proyecto fue aprobado por 84 votos en pro y 24 en contra, el 5 de diciembre de 1996, aunque las oposiciones no se refirieron precisamente a la reforma legal que venimos examinando.⁴⁴⁴

Y en el Diario Oficial del 30 de diciembre del año en cita, aparecieron publicados dos nuevos artículos 248 y 249 del Código Fiscal de la Federación:

⁴⁴³ Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del 27 de noviembre de 1996.

⁴⁴⁴ Diario de los Debates de la Cámara de Senadores del 5 de diciembre de 1996, Páginas 114 a 155.

"ARTICULO 248.- Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, mediante escrito que presente ante ésta dentro de los quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación, siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos:

I.- Sea de cuantía que exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la resolución o sentencia.

En el caso de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el período que corresponda y multiplicar el cociente por doce.

II.- Sea de importancia y trascendencia cuando la cuantía sea inferior a la señalada en la fracción primera, o de cuantía indeterminada, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso.

III.- Sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales y siempre que el asunto se refiera a:

a).- Interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa.

b).- La determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones.

c).- Competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación.

d).- Violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo.

e).- Violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.

f).- Las que afecten el interés fiscal de la Federación.

IV.- Sea una resolución en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

V.- Sea una resolución en materia de aportaciones de seguridad social, cuando el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integren la base de cotización o sobre el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo.

El recurso de revisión también será procedente contra resoluciones o sentencias que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación, en los casos de atracción a que se refiere el artículo 239-A de este Código.

En los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso sólo podrá ser interpuesto por la Secretaría de hacienda y Crédito Público.

ARTICULO 249.- _____
Segundo párrafo.- (Se deroga).".

En relación con el nuevo artículo 248, queremos puntualizar que es evidente la confusión que aparece en la obra de Margáin Manautou, pues este autor nos habla en el capítulo XVIII "Del Recurso de Revisión" y en el XIX "Del Recurso Contra las Sentencias",⁴⁴⁵ como si existieran dos recursos diferentes. Desconocemos a que se refiere dicho tratadista, porque el Código Fiscal de la Federación prevé un solo recurso (revisión) para impugnar las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación.

Recapitulando, podemos decir que de acuerdo con el encabezado del artículo 248, solamente son recurribles las

⁴⁴⁵ MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO, *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad*, Op. Cit., Páginas 375 a 401.

resoluciones de las salas regionales que decreten o nieguen sobreseimientos así como las sentencias definitivas; y el recurso puede ser interpuesto por las autoridades "a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica."

Al respecto, Sánchez Pichardo comete el error de afirmar que el recurso "es de uso exclusivo para la autoridad demandada",⁴⁴⁶ en virtud de que el medio de impugnación puede ser promovido por la autoridad con independencia del carácter que haya tenido en el proceso (actora, demandada o tercero). El autor olvida que la autoridad es la parte actora en los juicios de lesividad, a que se refiere el último párrafo del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, además de que existe la posibilidad de que una autoridad sea el tercero llamado a juicio por tener un derecho incompatible con la pretensión del actor, según lo dispuesto por el artículo 198, fracción IV, del código tributario, y con cualquiera de los referidos caracteres estará legitimada para recurrir ante el tribunal colegiado de circuito.

Corroborar esta afirmación Lucero Espinosa, al apuntar que "El recurso de revisión constituye un medio impugnativo de carácter unilateral, toda vez que sólo lo pueden interponer las

⁴⁴⁶ SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C., *Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa*, Editorial Porrúa, México, 1997, Primera Edición, Página 441.

autoridades, por conducto de la unidad jurídica encargada de su defensa, sean parte actora o parte demandada."⁴⁴⁷

Debe entenderse, por otra parte, que el recurso sólo procede contra las sentencias de las salas regionales que pongan fin a la instancia, sobreseyendo o resolviendo el fondo de la litis, y que el medio de impugnación está vedado para los particulares. Es superfluo el hecho de que el precepto prevea que son impugnables las resoluciones que nieguen el sobreseimiento, porque una decisión de esa naturaleza normalmente forma parte de una sentencia definitiva, pues al negarse a sobreseer la sala procede a examinar el fondo de la controversia a la luz de los conceptos de impugnación planteados en la demanda.

Y si llegara a presentarse un caso en el que la sala, durante la secuela del procedimiento, emitiera una resolución negando el sobreseimiento, el recurso sería improcedente en los términos del artículo 104, fracción I-B, constitucional, que dispone que el medio de impugnación es procedente contra "*resoluciones definitivas*", con lo que excluye a los actos intraprocesales.

Es importante hacer hincapié en que esta disposición y sus cinco fracciones, solamente se refieren a las resoluciones de las salas regionales, pues las de la sala superior se rigen, en cuanto a su impugnabilidad por normatividad diversa (penúltimo párrafo del artículo 248).

⁴⁴⁷ LUCERO ESPINOSA, MANUEL., Op. Cit., Página 267.

En los siguientes incisos examinaremos con detenimiento el contenido del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación.

4.2. TRIBUNAL COMPETENTE PARA RESOLVERLO.

El artículo 104, fracción I-B, constitucional dispone, simplemente, que de la revisión conocerán los tribunales colegiados de circuito. Y el precepto legal reglamentario (artículo 248 del Código Fiscal de la Federación) especifica que el competente es el tribunal que se encuentre *“en la sede de la Sala Regional respectiva”*. Aun cuando la disposición legal no menciona a la Sala Superior, debe entenderse que es competente para conocer del recurso contra sus fallos, el tribunal colegiado con residencia en el Distrito Federal, que es donde se encuentra la sede de la Sala Superior.

Esto significa que se debe tener presente el *“Acuerdo General número 16/1998, del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, relativo a la determinación del número y límites territoriales de los Circuitos en que se divide el territorio de la República Mexicana; y al número, a la jurisdicción territorial y especialización por materia de los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y de los Juzgados de Distrito”*, a fin de verificar el territorio que comprende el circuito de los tribunales colegiados, para ubicar en uno de ellos el lugar de residencia de la sala del Tribunal Fiscal de la Federación que haya dictado la sentencia que se pretende recurrir y deducir así cuál es el tribunal competente; en la inteligencia de que en los circuitos en los que los tribunales colegiados están especializados por materia, como en el primero (Distrito Federal), el segundo (Estado de México), el tercero

(Estado de Jalisco), el cuarto (Estado de Nuevo León), el sexto (Estado de Puebla) y el séptimo (Estado de Veracruz) el competente es el tribunal colegiado en materia administrativa. Y desde luego que cuando en el mismo lugar existan dos o más tribunales con igual competencia por razón del territorio y, en su caso, por materia, se aplica el criterio del turno para definir al tribunal al que corresponda conocer del recurso.

El turno, como dice Alsina,⁴⁴⁸ tiene por objeto distribuir equitativamente los nuevos asuntos entre los tribunales estableciendo un orden en el tiempo para recibir los recursos.

En algunos casos, también la prevención es un criterio que determina la competencia de cierto tribunal colegiado. Este criterio se aplica tratándose de juicios de alguna manera conexos; implica que el tribunal que primero conoció de un asunto (previniente) atrae los relacionados. De esta manera, el artículo 249 del Código Fiscal de la Federación dispone que cuando el particular interponga amparo contra una sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación, del recurso de revisión que se llegue a promover en contra del mismo fallo conocerá el tribunal colegiado que está conociendo del juicio de garantías.

Cuando se trate del segundo o ulterior recurso en el mismo juicio administrativo, lo que implica revisar el cumplimiento de una primera ejecutoria de un tribunal colegiado, también se aplica la prevención como criterio afinador de la competencia, de acuerdo con la tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice:

⁴⁴⁸ ALSINA, HUGO, Op. Cit., Tomo II, Página 559.

"REVISIÓN FISCAL. COMPETENCIA DEL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO PARA CONOCER DE ULTERIORES RECURSOS.- La intención del legislador al establecer en el artículo 249 del Código Fiscal de la Federación, que un mismo Tribunal Colegiado de Circuito debe conocer y resolver del amparo y del recurso de revisión fiscal que se interpongan en contra de una misma resolución, fue la de evitar que dos litigios diversos, pero que tienen relación, sean resueltos en forma separada, a través de sentencias diversas, que pueden resultar, incluso contradictorias. Por igualdad de razón, cuando se interpone un recurso de revisión fiscal en contra de una resolución dictada en cumplimiento a una ejecutoria dictada en diverso recurso de revisión fiscal, sin prejuzgar sobre la procedencia o no del recurso intentado, el órgano jurisdiccional federal que conoció, discutió y resolvió el primer recurso, debe de conocer de ulteriores recursos que se hagan valer en contra de resoluciones que se emitan en cumplimiento a dicha ejecutoria, dada la vinculación que guardan dichos asuntos."⁴⁴⁹

Es acertada esta tesis, pues si un tribunal ya conoció de un recurso es congruente que conozca de otro u otros que se lleguen a interponer; además, el tribunal que dictó una ejecutoria es el más idóneo para delimitar el alcance de su sentencia.

Veamos ahora cuáles son los casos en los que, limitativamente, procede el recurso de revisión.

4.3. LA CUANTÍA.

No todas las sentencias de las salas regionales son revisables ante los tribunales colegiados de circuito. El primer supuesto de procedibilidad se relaciona con la cuantía del asunto, lo

⁴⁴⁹ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo I, Abril de 1995, Página 58.

que implica verificar el monto del contenido económico de la causa: procede el recurso si el importe excede de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario aplicable en el Distrito Federal, vigente en la fecha en que se emita la sentencia que se impugne. Con esto se vuelve a la regulación vigente hasta el 31 de diciembre de 1995.

Para determinar la cuantía que, como bien lo dice Heduán Virués, es un dato objetivo,⁴⁵⁰ debe considerarse tan solo la resolución contenida en el acto impugnado, como dice la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se transcribe:

“CUANTÍA DEL NEGOCIO EN REVISIÓN FISCAL. SE DETERMINA POR EL VALOR DE LAS PRESTACIONES EXIGIDA EN LA DEMANDA. CUESTIONES JURÍDICAS.- Para fijar la cuantía del negocio debe atenderse a lo reclamado en la demanda de nulidad. En el caso de que se discuta únicamente una cuestión de naturaleza jurídica, cuya solución no traiga consigo repercusión alguna de carácter económico, el negocio carece de cuantía.”⁴⁵¹

Esto quiere decir que la resolución administrativa impugnada necesariamente debe contener una determinación líquida, pues de lo contrario el asunto es de cuantía indeterminada, como cuando se decide exclusivamente sobre la concesión u otorgamiento de una pensión o se resuelve una consulta sobre procedencia de una deducción para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta.

283.

⁴⁵⁰ HEDUÁN VIRUÉS, DOLORES, *Cuarta Década...*, Op. Cit., Página

⁴⁵¹ Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, Página 392.

Lamentablemente, a partir de 1997 la cuantía se redujo de manera considerable. Durante 1996 el monto exigido fue el que resultara superior al equivalente a 200 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal elevado al año, que actualmente (1999), siendo el salario mínimo de \$34.45, la cuantía, sería de \$2,514,850.00, multiplicando $\$34.45 \times 365 \times 200$.

En cambio, con la nueva disposición el monto que se requiere tan solo debe ser superior a \$120,575.00, resultado de multiplicar $\$34.45 \times 3500$.

Decimos que es lamentable la reforma porque el monto de \$2,514,850.00 es más acorde con la índole excepcional del recurso.

También es primordial señalar, que solamente se toma en consideración la cuantía del asunto en lo que es materia de la revisión, que no siempre coincide con el importe original del negocio, lo que sucede cuando la sala declara la nulidad parcial del acto impugnado. Al respecto, conviene citar la jurisprudencia número 36/95, del más alto Tribunal de la República, cuyo tenor literal es el siguiente:

“REVISIÓN FISCAL. BASES PARA DETERMINAR SU PROCEDENCIA, POR RAZÓN DE CUANTÍA.- De lo dispuesto por el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación se advierte que para determinar la cuantía de un asunto, como requisito para la procedencia del recurso de revisión fiscal, habrá que atender a dos datos: uno, concerniente a la cuantía que la ley señala como necesaria para la procedencia del recurso, y otro, relativo a la cuantía propia del negocio, como miras a establecer si supera o no la que la ley exige. En ambos es necesario atender a la sentencia recurrida, dictada por alguna de las Salas, Superior o Regionales, del Tribunal Fiscal de la Federación, dado que el recurso de revisión procede precisamente en contra del fallo y no en contra de los créditos fiscales impugnados en el juicio anulatorio. De lo anterior se

*deriva que cuando el precepto citado menciona el salario mínimo "vigente en el momento de su emisión", como factor para determinar el requisito de la cuantía legal, es claro que se refiere a la fecha en que fue dictada la sentencia recurrida, y no a la fecha del crédito fiscal impugnado. Por tanto, el salario mínimo que se debe tener en cuenta para la determinación del primero de esos requisitos, es el que corresponde a la fecha de la sentencia. Por otra parte, cabe considerar que, si la finalidad de la reforma de que fue objeto el indicado artículo 248, fue la de establecer criterios de selectividad, desde el punto de vista económico, que eviten la concentración excesiva de juicios en los Tribunales colegiados, forzoso es concluir que para determinar la cuantía de un negocio específico, hay que atender únicamente a los créditos que hayan sido anulados en la sentencia de la Sala Fiscal correspondiente y recurridos, y no al monto total de los créditos impugnados en el juicio anulatorio. Lo anterior es así porque solamente la parte de la sentencia en la que establece la nulidad de algunos créditos es la que será materia de revisión ante el Tribunal Colegiado correspondiente; y es evidente que sólo en esa medida se afecta el interés fiscal de la Federación, puesto que aquella otra parte del fallo que reconoce la validez de los créditos, de ningún modo afecta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."*⁴⁵⁷

Así que si en la revisión solamente se discute una parte de la cuantía del negocio, suponiendo desde luego que sea divisible, sólo el aspecto en el que persiste la litis es el que se toma en consideración para determinar la procedencia del recurso.

Y cuando se trate de juicios acumulados, siempre que las demandas se hubieran presentado por la misma persona contra resoluciones similares de una sola autoridad, se debe sumar la cuantía de cada uno de los juicios a fin de verificar si se actualiza el mínimo requerido, de acuerdo con la jurisprudencia que dice:

⁴⁵² Compilación de Jurisprudencia por Contradicción de Tesis correspondiente a 1995, Tomo I, Primera Parte, Páginas 787 y 788.

“CUANTÍA DEL NEGOCIO EN LOS JUICIOS ACUMULADOS, PARA DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE REVISIÓN FISCAL.- Si las diferentes demandas interpuestas ante el Tribunal Fiscal de la Federación que con posterioridad se acumulan, son formuladas por la misma parte contra resoluciones similares de la misma autoridad, y de tal índole que las diversas pretensiones habrían podido deducirse inicialmente en una sola demanda, para los efectos de establecer la procedencia del recurso de revisión fiscal, el interés del negocio debe entenderse constituido por la suma de la cuantía que corresponde a cada uno de los juicios acumulados.”⁴⁵³

Pero cuando las resoluciones impugnadas en los juicios acumulados tengan cierta independencia, y el tribunal resuelva cada juicio de manera diferente, se debe atender únicamente a la cuantía del juicio que sea materia de la revisión.

El tercer párrafo del artículo 248, nos explica cómo obtener la cuantía del asunto cuando se trate de contribuciones que deban cubrirse por periodos inferiores a doce meses: se debe dividir el importe de la contribución entre el número de meses a que corresponda y multiplicar el cociente por doce. Por ejemplo, si se cobra un trimestre, la cantidad se divide entre tres y el resultado se debe de multiplicar por doce, para así obtener el monto anualizado de la contribución.

Esta disposición no fue modificada; y para su aplicación se deben tener presentes las reglas impuestas por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que expresa:

⁴⁵³ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, Páginas 312 y 313.

"REVISIÓN FISCAL PROCEDENCIA DE LA, LA DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA DE LAS CUOTAS OBRERO PATRONALES, PARA ESE EFECTO, DEBE HACERSE ATENDIENDO AL MONTO DE SU LIQUIDACIÓN Y NO A SU ELEVACIÓN ANUAL Y PROMEDIO.- El artículo 248 del Código Fiscal de la Federación establece diversas hipótesis que atienden a la cuantía y a la importancia y trascendencia del asunto para la procedencia del recurso de revisión fiscal: a) La primera hipótesis se establece en el primer párrafo y atiende a la cuantía del asunto, la cual debe exceder de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal. b) la segunda hipótesis se establece en el párrafo segundo y también atiende a la cuantía del asunto, sólo que se refiere a contribuciones que deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses; aquí, para determinar la cuantía del asunto y la procedencia del recurso, se debe considerar el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el periodo que corresponda y multiplicar el cociente por doce, el cual debe exceder de tres mil quinientas veces el salario mínimo. c) La tercera hipótesis se regula en la primera parte del tercer párrafo de dicho precepto, y exige la concurrencia de dos requisitos, que son importancia y trascendencia del asunto, sin tomar en cuenta su cuantía. d) Una cuarta hipótesis se establece en la segunda parte del tercer párrafo del artículo transcrito, y atiende también a la importancia y trascendencia del asunto aunque por presunción, pues dice que en materia de seguridad social, se presume que tienen importancia y trascendencia los asuntos que versen sobre la "determinación" de sujetos obligados, de conceptos que integran la base de cotización y del grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo. Ahora bien, las cuotas obrero patronales que se deben cubrir al Instituto Mexicano del Seguro Social no pueden considerarse como contribuciones periódicas para los efectos de la hipótesis a que se refiere el inciso b, atendiendo a que su cotización es diaria, en tanto haya relación laboral y se pagará por bimestre natural, considerando el número de semanas que comprende éste, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 32, párrafo primero y 35 de

la Ley del Seguro social, y segundo del Reglamento para el Pago de Cuotas y Contribuciones del Régimen del Seguro Social. Por lo tanto, tratándose de créditos fincados por el Instituto Mexicano del Seguro Social a través de liquidaciones de cuotas obrero patronales, que se realizan en forma bimestral, para la procedencia del recurso de revisión fiscal debe estarse a la regla general del primer párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, es decir, si la liquidación comprende un bimestre, la cuantía sólo se medirá por el bimestre cobrado o de otra suerte por el total de los bimestres liquidados si la controversia comprende varios de ellos, ya que por tratarse de cuotas obrero patronales, que aunque se cubran por bimestre, sus liquidaciones son únicas y definitivas, pues el fincamiento de los créditos sólo se refiere a uno o varios bimestres determinados, sin afectar los anteriores ni los posteriores.”⁴⁵⁴

El hecho de que el precepto exija una cierta cuantía, implica que cuando ésta es indeterminada, el recuso es improcedente sólo por lo que hace al primer supuesto que examinamos, según se infiere de la jurisprudencia del más alto tribunal de la República que sostiene.

“CUANTÍA INDETERMINADA. RESOLUCIÓN QUE DESECHA UN RECURSO.- *Un negocio es de cuantía indeterminada cuando el problema a resolver no se refiere a la validez de determinado crédito, sino a si el desechamiento de un recurso fue o no correcto.”⁴⁵⁵*

A pesar de que en un sinnúmero de casos no se presente el valor requerido, el recurso será procedente si se da alguno de los otros supuestos que a continuación examinamos.

⁴⁵⁴ Ibid., Páginas 397 y 398.

⁴⁵⁵ Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, Página 396.

4.4. LA IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA.

La fracción II del artículo 248 se refiere a casos en los que procede el recurso a pesar de no darse el requisito de la cuantía, o de que el negocio sea de un importe indeterminado.

Nos dice esta fracción que si la cuantía es inferior a la ya señalada o indeterminada, la revisión es procedente siempre y cuando el asunto sea de importancia y trascendencia, *"debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso."*

Esto significa que el código concede a las autoridades en general dos opciones: si no se da la cuantía pueden plantear que el negocio es importante y trascendente, exponiendo los motivos que tengan para ello.

Pero ¿Qué significa que un asunto sea de importancia y trascendencia? El legislador no define esos términos deliberadamente, con el objeto de que sean los tribunales los que decidan, en cada caso, si se conjugan o no, lo que evidentemente entraña un cierto grado de subjetividad.

Refiriéndose al requisito de trascendencia indispensable para la procedencia del recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de Argentina, Santiago Legarre lo identifica con lo que denomina la *"gravedad institucional"*, la cual, a su vez -explica el autor-, está referida a los casos cuya repercusión excede los hechos y las personas directamente involucradas; y apunta:

"Creemos que, si bien no está exento de un margen de subjetividad, el sentido común y el buen criterio jurídico permiten predecir o aventuar la poca o mucha trascendencia de un caso. Hay casos

***indudablemente trascendentes. Hay otros en los que el margen de opinabilidad es mucho mayor.*"⁴⁵⁶**

Entre nosotros, el significado de los vocablos "importancia" y "trascendencia" fue definido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, explicando que se refieren a la excepcionalidad del asunto conforme a argumentos que no podrían invocarse en la mayoría, ni mucho menos en la totalidad de los casos, en función de su gran entidad, así como a sus consecuencias que tendrían que ser de naturaleza grave, como se desprende de la siguiente jurisprudencia:

"REVISIÓN FISCAL ANTE LA SUPREMA CORTE. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO PARA LOS EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO.- En los artículos 240, 242 y 244 del Código Fiscal de la Federación, se emplean reiteradamente las expresiones "importancia y trascendencia", referidas a los requisitos que deben satisfacer los asuntos cuyas sentencias pueden ser recurridas, respectivamente, las de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación ante el Pleno del mismo, y las que éste pronuncie en tales recurso, ante la Suprema Corte de Justicia, mediante la revisión fiscal. Pero si las expresiones son las mismas, existe la diferencia de que la calificación de la importancia y trascendencia del asunto, cuando el recurso se interpone ante el Pleno del Tribunal Fiscal, queda al solo criterio de la autoridad legitimada para hacerlo valer, sin que el Tribunal "ad quem" tenga facultad legal para examinar si se da la importancia y trascendencia del asunto, a efecto de admitir o rechazar el recurso, pues en todo caso deberá admitirlo si se satisfacen los demás requisitos legales. En cambio, cuando se trate de la revisión fiscal, la Suprema Corte de Justicia sí puede y debe examinar, previamente al estudio del fondo del negocio, si se ha justificado su importancia y trascendencia, y en caso de que a su juicio dichos requisitos no estuvieren satisfechos, desechará el

⁴⁵⁶ LEGARRE, SANTIAGO, *El Requisito de la Trascendencia en el Recurso Extraordinario*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994, Primera Edición, Página 19.

recurso (artículo 244), con la salvedad de que si el valor del negocio es de quinientos mil pesos o más, se considerará que tienen las características requeridas para ser objeto del recurso (artículo 242). Así pues, corresponde a la Suprema Corte, concretamente a esta Segunda Sala, determinar en cada revisión fiscal si el asunto que la motiva es de importancia y trascendencia, teniendo en cuenta las razones expuestas al respecto por las autoridades que interpusieron la revisión. Para ello es preciso, ante todo, dilucidar la acepción gramatical y legal de las referidas expresiones, a falta de texto positivo que precise el alcance. Gramaticalmente, las acepciones que conviene registrar, tomadas de la última edición del diccionario de la Real Academia Española (edición XVIII, año de 1956), son las siguientes: "IMPORTANCIA, Calidad de lo que importa, de lo que es muy conveniente o interesante o de mucha entidad o consecuencia". - "TRASCENDENCIA. Resultado, consecuencia de índole grave o muy importante". Como se ve, los dos vocablos expresan ideas, aunque semejantes, diferentes, lo que se concilia con el texto legal, el cual incurriría en redundancia si empleara dos términos del todo sinónimos. Llevadas ambas acepciones al campo de lo legal, la importancia hace referencia al asunto en sí mismo considerado, mientras que la trascendencia mira a la gravedad o importancia de la consecuencia del asunto. De este modo, la importancia del asunto puede quedar en sí misma desligada de la trascendencia del mismo, porque sus consecuencias no sean graves o muy importantes. La ley exige la concurrencia de los dos requisitos (unidos entre sí por la conjunción copulativa "y" no separados por la disyuntiva), en virtud de lo cual la autoridad recurrente deberá razonar uno y otro y la Suprema Corte examinarlos por separado, en la inteligencia de que si faltare uno de ellos sería superfluo investigar la presencia del otro. En la exposición de motivos del vigente Código Fiscal de la Federación, sobre el problema, se dice: "se considera que la solución propuesta limita de manera muy efectiva el número de negocios que puedan someterse al más alto Tribunal, puesto que la capacidad de decisión del Tribunal Fiscal en Pleno no excede de 300 asuntos por año. De este número, los casos en que habrá de interponerse el recurso ante la Suprema Corte de Justicia seguramente serán en

cantidad reducida, y ello aliviará de manera importante la situación que ha venido registrándose, y que en parte ha contribuido al rezago por el que atraviesa la propia Suprema Corte de Justicia". Del párrafo que se acaba de transcribir se infiere que la procedencia del recurso de revisión fiscal ante la Corte debe entenderse como excepcional, de suerte que los casos de que conozca la Suprema Corte de Justicia serán "en cantidad reducida" respecto al total de los que lleguen al conocimiento del Tribunal Fiscal en Pleno. Lo excepcional de la procedencia de la revisión fiscal se sustenta, a su vez, en la importancia y trascendencia de cada caso, lo que en otros términos significa que un asunto es excepcional precisamente por ser importante y trascendente. La determinación de cuándo se está en presencia de un asunto excepcional por su importancia y trascendencia, puede hacerse por exclusión, estableciéndose que se encontrarán en esa situación aquellos negocios en que su importancia y trascendencia se puedan justificar mediante razones que no podrían formularse en la mayoría, ni menos en la totalidad de los asuntos, pues en ese caso se trataría de un asunto común y corriente y no de importancia y trascendencia, en el sentido que se establece en la ley. Las consideraciones anteriores, traducidas en forma breve, implican que se estará en presencia de un asunto de "importancia y trascendencia" cuando se expresen razones que demuestren que se reúnen los dos requisitos, o sea que se trata de un asunto excepcional (lo que se advertirá cuando los argumentos no puedan convenir a la mayoría o a la totalidad de asuntos), debido a su importancia por su gran entidad o consecuencia y, además, a que la resolución que se pronuncie trascenderá en resultados de índole grave."⁴⁵⁷

Para Dolores Heduán, "... esta última tesis no es consistente en lo gramatical ni en lo jurídico; lo que ocurre es que, no pudiendo negarse que todos los litigios no temerarios, son igualmente importantes y/o trascendentes, el único factor indubitable por el que pueden distinguirse en mayores y menores para el interés del Fisco, es

⁴⁵⁷ Apéndice 1917-1995, Tomo III, Páginas 390 a 392.

la cuantía, por lo que sólo a él ha debido acudir el legislador para configurar la excepcionalidad por la que se inclinó en los artículos 240, 242 y 243 del Código Fiscal de la Federación.”⁴⁵⁸

Se advierte con claridad que la autora reconoce la dificultad que encierra el determinar la importancia y trascendencia de un asunto, con lo que estamos de acuerdo, por esta razón, reiteramos, corresponde a los tribunales colegiados decidir esa cuestión en cada caso, si bien deben aplicar los lineamientos que describe la jurisprudencia antes transcrita.

Es conveniente señalar que, a fin de que el recurso sea admitido, la autoridad recurrente debe expresar, con razones suficientes, por qué estima que el asunto es importante y trascendente; es decir, no basta la simple manifestación de que se satisfacen esos requisitos, ni, por supuesto, la sola interposición del recurso, debiendo, además, tratar por separado a cada uno puesto que el precepto legal exige que ambos concurren, de tal manera que si faltare alguno el recurso sería improcedente y, por ende, hasta innecesario determinar si está cumplido el otro. La falta de exposición de los razonamientos es motivo de desechamiento del recurso.

Al formular sus razones la autoridad recurrente debe abstenerse de referirse al fondo del juicio, concretamente a la legalidad de la sentencia que recurre, pues la importancia y trascendencia dependen del asunto en sí mismo considerado, con independencia de los vicios que eventualmente pudiera tener la resolución impugnada.

⁴⁵⁸ HEDUÁN VIRUÉS, DOLORES, Op. Cit. , Página 284.

En relación con este punto, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación explica:

"REVISIÓN FISCAL ANTE LA SUPREMA CORTE. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO. FUNDAMENTOS INEFICACES PARA JUSTIFICAR ESOS REQUISITOS.- Teniendo en cuenta el alcance conceptual que a las palabras "importancia y trascendencia", ha dado esta Segunda Sala en la tesis jurisprudencial publicada en el Volumen CXXXVIII, tercera parte, pág. 59, de la Sexta Época del Semanario Judicial de la Federación, cuyas consideraciones, traducidas en forma breve, implican que se estará en presencia de un asunto de importancia y trascendencia cuando se expresen razones que demuestren que se reúnen los dos requisitos, o sea, que se trata de un asunto excepcional (lo que se advertirá cuando los argumentos no pueden convenir a la mayoría o a la totalidad de asuntos) debido a su importancia por su gran entidad o consecuencia, y además, que la resolución que se pronuncie trascenderá en resultados de índole grave, resultan ineficaces los argumentos para justificar los requisitos de procedibilidad del recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte que se mencionan, de involucrarse razonamientos que miran al fondo del negocio y que, lógicamente, no pueden ser tenidos en cuenta en este examen previo, que se refiere a la procedencia o improcedencia del recurso, y de exponerse las mismas razones para justificar simultáneamente la importancia y trascendencia del negocio, lo que conforme a la tesis de jurisprudencia invocada, resulta inadmisibile."⁴⁵⁹

Para determinar la importancia y trascendencia el criterio jurisprudencial sigue siendo aplicable, aunque ahora por los tribunales colegiados de circuito, puesto que las disposiciones legales respectivas siguen siendo, en esencia, iguales que cuando conocía la Corte del recurso, es decir, el medio de impugnación continúa siendo de índole

⁴⁵⁹ Apéndice 1917-1995, Tomo III, Páginas 389 y 390.

excepcional. Por esta razón, no compartimos el criterio de Lucero Espinosa, quien sostiene que:

“Con base en tal interpretación (se refiere a la jurisprudencia de la Corte), los tribunales colegiados han estado analizando si los recursos de revisión interpuestos por las autoridades reúnen los requisitos de importancia y trascendencia, lo cual no es correcto, toda vez que tal interpretación se hizo atendiendo a las circunstancias que sirvieron de base para el establecimiento del recurso de revisión fiscal, ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación por el Código Fiscal de la Federación de 1966, recurso que estuvo vigente hasta el 14 de febrero de 1988, las cuales son distintas para el establecimiento de este nuevo recurso de revisión ante los tribunales colegiados de circuito, creado por reformas y adiciones a dicho ordenamiento legal en 1988.

Conforme a la exposición de motivos del Código aludido de 1966, y que es tomada en cuenta en la tesis de referencia, el establecimiento de los requisitos de importancia y trascendencia constituyen una limitación al número de asuntos que serán objeto de dicho medio impugnativo, para que de esta manera se evite saturar de casos que tenga que resolver la Suprema Corte de Justicia, aliviando así el rezago por el que atraviesa la misma.

Sin embargo, las reformas de 1988 aludidas, no tuvieron dicha finalidad, ya que según se aprecia de la exposición de motivos de la misma, lo que se pretende es simplificar y regionalizar íntegramente el proceso contencioso administrativo federal, lo que se logrará, por lo que respeta a este punto, con el hecho de que los tribunales colegiados próximos al lugar de radicación del asunto, sean los competentes para conocer del recurso.”⁴⁶⁰

Como ya dijimos, el recurso sigue siendo de la misma naturaleza, pues el legislador no modificó su esencia (excepcionalidad) aun cuando regionalizó el proceso administrativo federal.

⁴⁶⁰ LUCERO ESPINOSA, MANUEL., Op. Cit., Página 270.

La excepcionalidad se refiere al asunto en sí mismo, sin importar que sea el primero que se presente o que haya precedentes; también es irrelevante que la autoridad quiera conocer el criterio de los tribunales colegiados, que la sala fiscal no haya seguido la jurisprudencia o alguna tesis aislada de la Suprema Corte o de un tribunal colegiado, o que el problema no esté explorado por el Derecho Tributario o por el Derecho Administrativo.

Lucero Espinosa, siguiendo a Margáin Manautou, considera que la importancia y la trascendencia se cumplen, entre otros, en los siguientes supuestos:

"A) Cuando el asunto resuelto por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación sea el primero de su naturaleza y traiga o pueda traer consigo que otros particulares, con problemas similares, percatados del fallo, intenten el juicio con idénticos resultados, por lo que sería de interés conocer el criterio de los tribunales colegiados.

B) Cuando el asunto, aun no siendo nuevo, esté resuelto en forma diferente por la Suprema Corte o por los tribunales colegiados.

C) Cuando el problema haya sido resuelto en favor de la autoridad por la Suprema Corte o por algún tribunal colegiado.

D) Cuando el problema no esté debidamente explorado por el Derecho Tributario o por el Derecho Administrativo, según sea el caso."⁴⁶¹

No compartimos la opinión del autor mencionado, pues como se infiere de las jurisprudencias antes transcritas, la Suprema Corte (y ahora los tribunales colegiados de circuito) ha dicho, en reiteradas ocasiones, que la importancia y trascendencia se determinan en función del asunto en sí mismo considerado; así que poco importa que el caso sea el primero que se presenta en la práctica, o que el

⁴⁶¹ *Ibid.*, Páginas 272 y 273.

tribunal fiscal resuelva de manera diferente a como lo han hecho la Corte o un tribunal colegiado, pues, en última instancia, eso será materia del fondo del recurso; de la misma manera, nada tiene que ver que el problema no esté "*debidamente explorado por el Derecho*", ya que lo que se toma en cuenta es el caso concreto, no los problemas o temas jurídicos en general.

Resultan aplicables las jurisprudencias de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dicen:

"REVISIÓN FISCAL. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO. NO LAS CONSTITUYE SENTENCIA ADVERSA DEL TRIBUNAL EN PLENO PORQUE ESTABLEZCA PRECEDENTE.- *No se justifica la trascendencia del asunto en la revisión fiscal ante la Suprema Corte porque la autoridad recurrente exprese que la resolución que se dicte se reflejará en consecuencia de indole grave y muy importante en numerosos casos posteriores, puesto que el precedente constituido por una resolución plenaria implicaría que las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación emitan sentencias en el futuro en las que se sustente el sentido del fallo impugnado, y, por lo tanto, nulificarían las respectivas resoluciones administrativas; ya que no existe disposición legal alguna que obligue a las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación a fundar sus fallos en resoluciones dictadas por el Pleno en casos similares; y, aunque no hay inconveniente para ello, las Salas tienen facultad para resolver los diversos negocios de su competencia de acuerdo con su propio criterio, el cual podrá coincidir o no, con los precedentes sustentados por el Pleno.*"⁴⁶²

"REVISIÓN FISCAL ANTE LA SUPREMA CORTE. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO EN NEGOCIOS DE CUANTÍA INDETERMINADA O MENOR DE \$500,000.00, PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO. NO LAS REUNE PORQUE LA AUTORIDAD NECESITE CONOCER EL CRITERIO DE LA SUPREMA

⁴⁶² Apéndice 1917-1995, Tomo III, Página 394.

CORTE.- *La procedencia del recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte de Justicia debe entenderse como excepcional, de suerte que los casos en que conozca serán de cantidad reducida respecto al total de los que lleguen al conocimiento del Tribunal Fiscal en Pleno, de modo que no alcanzan sus propósitos los razonamientos de que es de suma importancia y trascendencia para la autoridad recurrente conocer el criterio de este alto Tribunal sobre el negocio, que "es similar a otros varios por los que ha sido demandada", porque la circunstancia de que este alto Tribunal dé a conocer su criterio sobre el asunto, en forma alguna puede justificar la trascendencia del negocio, aunque existan otros varios similares, en vista de que esa razón también podría alegarse en gran cantidad de casos, o sea en todos aquéllos similares al caso en estudio, por lo que dicha consideración no es apta para demostrar que se está en presencia de un asunto excepcional, sino, más bien, tendría que concluirse que se trata en la especie de un asunto común y corriente. No comprobada la trascendencia del negocio, resulta ocioso investigar si en el caso se acredita la importancia, pues es indispensable la concurrencia de ambos requisitos."*⁴⁶³

Una vez razonada la importancia y trascendencia del negocio, compete al tribunal colegiado calificar si efectivamente se colman los requisitos; en caso de que considere que no se satisfacen, el recurso será desechado. "El artículo 248 del Código Fiscal de la Federación no establece expresamente que los tribunales colegiados sean competentes para valorar si la importancia y la trascendencia de un asunto queda debidamente acreditada. Sin embargo, en virtud de que dicho medio impugnativo se sujetará a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales fije para la revisión en amparo directo (sic), la facultad para valorar los requisitos aludidos y así poder determinar la procedencia del recurso de revisión

⁴⁶³ Ibid., Página 938.

se encuentra establecida en el artículo 90 de la Ley de Amparo, que otorga competencia a los tribunales colegiados para calificar la procedencia de dicha instancia."⁴⁶⁴

Es importante la actitud que asuman las autoridades, pues si recurren indiscriminadamente toda sentencia desfavorable, no respetan las disposiciones que les ordenan diferenciar los asuntos y recurrir sólo en caso excepcionales, provocando que se estime que para ellas todos los negocios son iguales.

Válido es el comentario que al respecto expone Sánchez Pichardo:

"En esta hipótesis de procedencia de la revisión, quien deberá interponer el argumento de justificación por importancia y trascendencia, es la propia autoridad que tuvo a su cargo la defensa del asunto en el procedimiento contencioso administrativo, sin caer en puerilidades para justificar la importancia y trascendencia en el sentido de que debido a la carga de trabajo o a los breves términos procesales, no se realizó una defensa adecuada dentro del procedimiento contencioso administrativo.

La importancia y trascendencia para la procedencia del recurso de revisión no se demuestra por sí misma, sino que toca a la autoridad razonarlas y demostrarlas para que dicho recurso sea admitido por el Tribunal Colegiado del conocimiento, no limitándose a mencionar los errores in procedendo o in iudicando que pudieran haberse cometido."⁴⁶⁵

⁴⁶⁴ LUCERO ESPINOSA, MANUEL, Op. Cit. Página 273.

⁴⁶⁵ Op. Cit., Página 443.

4.5. RESOLUCIONES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO O DE AUTORIDADES LOCALES COORDINADAS EN INGRESOS FEDERALES.

Por otra parte, el legislador trata con extraordinaria deferencia a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, según se advierte de la fracción III del artículo 248.

Para empezar, la mencionada secretaría de estado no está obligada a exponer razonamientos que demuestren la procedencia del medio de impugnación, como sí lo exige la fracción II del propio artículo; por lo tanto, el tribunal colegiado de circuito no está facultado para desechar el recurso por ausencia de razonamientos de parte del recurrente, como cuando se interpone con fundamento en la fracción II.

Si bien al presentar el recurso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no está obligada a exponer razonamiento alguno, de acuerdo con la fracción III del artículo 248 el recurso sólo procede, como bien lo sintetizan Ponce Gómez y Ponce Castillo, siempre que se esté en cualquiera de los siguientes casos:⁴⁶⁶

- 1.- Interpretación de leyes o reglamentos.
- 2.- La determinación del alcance de los elementos esenciales de una contribución.
- 3.- La competencia de la autoridad que emitió la resolución impugnada o que hubiera tramitado el procedimiento del que deriva.
- 4.- Violaciones procesales.

⁴⁶⁶ PONCE GÓMEZ, FRANCISCO y PONCE CASTILLO, RODOLFO, *Derecho Fiscal*, Editorial Banca y Comercio, México, 1997, Segunda Edición, Páginas 269 y 270

5.- Violaciones cometidas en la resolución recurrida C.

6.- Afectación del interés fiscal de la Federación.

Aun cuando el precepto legal es claro, debemos hacer mención de que la prerrogativa que concede la fracción III sólo es en favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así que ninguna otra autoridad puede gozar del privilegio, en tanto que la disposición no es aplicable por analogía, según se desprende de la jurisprudencia que a continuación se cita, que aunque se refiere al artículo 248 vigente hasta 1996, rige en lo esencial:

“REVISIÓN. ARTÍCULO 248, CUARTO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. PREVE QUE EL RECURRENTE SEA EXCLUSIVAMENTE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.- El texto del artículo 248, cuarto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, es a tal grado casuístico, que precisa con claridad la circunstancia de que el recurrente sea la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que ello dé lugar para interpretar que cualquier otro organismo fiscal, o incluso, Secretaría o departamento administrativo, pueda por analogía ser equiparado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues si tal hubiera sido la voluntad del legislador, tendría que ser otra la redacción del precepto, que diera la pauta a un método de interpretación analógica que, en el caso, no corresponde.”⁴⁶⁷

4.5.1. LA INTERPRETACIÓN DE LEYES O REGLAMENTOS.

Para que se actualice la primera hipótesis, es necesario que el problema consista, realmente, en desentrañar el sentido o alcance de una disposición legal o reglamentaria utilizando uno o

⁴⁶⁷ Apéndice 1917-1995, Tomo III, Página 691.

varios métodos de interpretación y no sólo en verificar si estuvo bien o mal aplicada, como lo sostiene el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la jurisprudencia que a la letra dice:

“REVISIÓN FISCAL, CUANDO SE ESTA ANTE LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY, PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE.- El artículo 248, párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación, consigna las hipótesis relativas a las cuestiones relacionadas a que el tema controvertido verse acerca de “...la interpretación de leyes o reglamentos, de las formalidades esenciales del procedimiento, o por fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución”. Ahora bien, la ley se interpreta cuando, sin ser coincidente el hecho concreto con el texto escrito de la norma, indaga el juzgador, si lo es con la intención perseguida por el legislador (lo que lleva a que el órgano aplicador del derecho desentrañe su significado- RATIO IURIS”- y asigne al caso específico de su conocimiento, la consecuencia que la ley previene); luego, cuando se está en presencia de la aplicación de una norma a la cual la Sala de origen no le haya atribuido, por vía de interpretación un determinado sentido, no se surtirá el supuesto de la primera hipótesis de procedencia del recurso de revisión en el juicio de nulidad fiscal, a que se refiere el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, pues para que este cuerpo colegiado estuviese en condiciones de avocarse al estudio y resolución del recurso de revisión fiscal, es requisito sine qua non que la Sala a quo, se hubiese pronunciado en relación con el supuesto de la interpretación de algún precepto legal.”⁴⁶⁸

Como una innovación, ahora también procede el recurso cuando se trate de la interpretación “tácita” de leyes o reglamentos.

La interpretación expresa debe entenderse de la manera ya expuesta, pero ¿cuándo estaremos frente a una tácita? El

⁴⁶⁸ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo I, Mayo de 1995, Páginas 296 y 297.

legislador no lo explica; tampoco la exposición de motivos de la iniciativa de reformas.

Estimamos que la interpretación de una norma que haga el Tribunal Fiscal debe constar en la sentencia, formando parte de su texto, pues de otra manera ¿cómo saber que el Tribunal interpretó un precepto si no hay constancia de ello?

Es imposible que en la práctica se presente el caso, en virtud de que no es factible asegurar que la sala fiscal realizó una interpretación "tácita" de una ley o reglamento, pues con lo único que se cuenta es con la sentencia ; y si en ésta aparecen consideraciones que constituyen la explicación del sentido o significado de una norma jurídica, estaremos ante un caso de interpretación expresa. Se puede decir que se utilizó un método interpretativo (exegético, sincretivo, analógico, de la Escuela de Derecho Libre, etc.) solamente cuando haya constancia que así lo demuestre.

Debe tenerse presente, además, que si un juzgador aplica un precepto legal o reglamentario sin exponer cuál es su sentido, no podemos decir que lo ha interpretado de manera "tácita", pues lo que aparecerá en la resolución sólo será la simple aplicación de la norma al caso concreto.

Por lo tanto, consideramos que es un desatino legislativo suponer que el tribunal fiscal elabora interpretaciones "tácitas" de leyes o reglamentos. Así que proponemos que desaparezca ese aspecto de la disposición legal que comentamos.

4.5.2. LA DETERMINACIÓN DEL ALCANCE DE LOS ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Conforme al segundo supuesto, el recurso es procedente únicamente si el problema estriba en determinar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución. Debemos relacionar el inciso b) de la fracción III del precepto legal que venimos comentando, con el artículo 2º. del Código Fiscal de la Federación, que dice que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

La Suprema Corte nos ha explicado que los elementos esenciales de los tributos son: sujeto, objeto, base, tasa y época de pago,⁴⁶⁹ los cuales deben estar consignados expresamente en la ley en observancia del principio de reserva de ley previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

No estamos de acuerdo con Margáin Manautou en cuanto afirma que es elemento esencial de las contribuciones "*lo relativo a las exenciones*",⁴⁷⁰ puesto que un tributo puede existir sin exenciones, es decir, el establecimiento de los casos en los que una o varias personas gozan del privilegio que los exime de la obligación de pagar el tributo, no constituye un elemento inherente de la contribución.

Por ende, la controversia relativa a si en un caso concreto se presenta o no una exención tributaria no dará lugar a la operatividad del recurso.

Pues bien, cuando la litis verse sobre el alcance o interpretación que debe darse a la norma (que generalmente es de

⁴⁶⁹ Apéndice 1917-1995, Tomo I, Página 165.

⁴⁷⁰ MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO, *De lo Contencioso Administrativo...*, Op. Cit., Página 380.

carácter legal) que establezca alguno de los elementos constitutivos de las contribuciones, se actualizará la hipótesis de procedencia del recurso. En virtud de que, por regla general, el problema consistiría en interpretar una norma legal, es aplicable en este punto el comentario que hicimos en relación con el primer supuesto de la fracción III del precepto que venimos examinando. Sin embargo, el legislador no es redundante, pues podría darse el caso de que un elemento de una contribución estuviera previsto en una resolución o acuerdo (independientemente de su constitucionalidad), como los que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

4.5.3. COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD QUE EMITIÓ LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA.

También es una novedad, como caso de procedencia del recurso, el supuesto de que la materia de la controversia en el juicio administrativo verse sobre la competencia de la autoridad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (o local coordinada), que haya dictado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento oficioso del que deriva, y ese aspecto haya sido tratado en la sentencia.

En este contexto, la competencia debe entenderse como la atribución de un órgano administrativo normativamente establecida que le permite emitir un acto determinado. O bien, como dice Acosta Romero:

“Se entiende por competencia la facultad para realizar determinados actos, que atribuye a los órganos de la Administración Pública el orden jurídico. Con esto creemos precisar que la

competencia siempre debe ser otorgada por un acto legislativo material (Ley del Congreso o Reglamento del Ejecutivo). Sin embargo, hay casos en la práctica administrativa en que se otorga competencia por medio de acuerdos o decretos del Ejecutivo.”⁴⁷¹

Es claro que este supuesto de procedencia del recurso se relaciona con el análisis del conjunto de facultades de que, por disposición del orden jurídico, están investidos los agentes públicos, pues, como dice Manuel María Díez, “la competencia es la cantidad de potestad que tiene un órgano administrativo para dictar un acto.”⁴⁷²

No representa problema esta hipótesis de procedencia del recurso; es suficiente que se controvierta la competencia de la autoridad hacendaria demandada o de la que tramitó el procedimiento fiscalizador correspondiente, para que el tribunal colegiado admita el recurso. Se presupone, desde luego, que el tribunal fiscal declaró la nulidad por incompetencia de la autoridad, lo cual debe constituir el motivo del agravio de la recurrente.

En este punto conviene poner de relieve que, de acuerdo con el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, las salas del Tribunal Fiscal deben, en su caso, invocar de oficio la incompetencia de la autoridad que emitió la resolución impugnada.

Asimismo, es importante destacar que no se actualiza el supuesto que venimos comentando, cuando el Tribunal Fiscal de la Federación declara la nulidad de una resolución porque la autoridad demandada no fundó su competencia, pues no deben confundirse la incompetencia (causal de nulidad prevista en la fracción I del artículo

⁴⁷¹ ACOSTA ROMERO, MIGUEL. *Teoría General del Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1995, Decimosegunda Edición, Página 756.

⁴⁷² Díez, MANUEL MARÍA, *El Acto Administrativo*, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1961, Segunda Edición, Página 165.

238 del Código Fiscal de la Federación), con la ausencia de fundamentación (artículo 238, fracción II, del Código Tributario Federal), aspecto, este último, meramente formal. Así lo decidió el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver los recursos de revisión fiscal números 862/97, 1012/97 y 1312/97.

4.5.4. VIOLACIONES “IN PROCEDENDO” E “IN JUDICANDO”.

Es importante destacar que los incisos d) y e), de la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, que se refieren a violaciones procesales y a violaciones cometidas en las sentencias, prevén, más bien, las especies de transgresiones susceptibles de ser estudiadas por el tribunal colegiado, ya que el recurso siempre ha servido (y sirve) para enmendar violaciones “*in procedendo*” e “*in judicando*”, que implican los problemas de fondo a resolverse siempre, es decir, en todos los casos.

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, lo explicó de la siguiente manera:

“REVISIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 248, FRACCIÓN III, INCISOS D) Y E), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1997, NO ESTABLECE HIPÓTESIS DE PROCEDENCIA DE LA.- No constituyen casos de procedencia las circunstancias de que la recurrente impute a la Sala Regional Fiscal que cometió violaciones durante la secuela procesal o al dictar el fallo que se recurra, pues cuando en los incisos d) y e), de la fracción III, del numeral invocado, se alude a violaciones procesales y a violaciones cometidas en las propias sentencias, lo que establece son los tipos

de agravios que se puede formular, argumentos que son la litis de fondo del recurso, y que sólo serán examinados si éste es procedente. No pueden interpretarse de manera literal los referidos incisos, ya que es obvio que siempre se analizan violaciones al procedimiento o cometidas al juzgador, sobre todo que desde que fue establecido el recurso ha servido para enmendar errores "in procedendo" e "in judicando" que se hubieran cometido, ya que siempre se ha dispuesto que se propondrá y substanciará igual que la revisión de las sentencias de los jueces de Distrito en amparo indirecto; y en el amparo en revisión son susceptibles de examinarse tanto las violaciones habidas durante la secuela del procedimiento como las cometidas en las propias sentencias. Además, de la iniciativa de reformas de mil novecientos noventa y seis, que aparece publicada en el Diario de Debates de la Cámara de Diputados, correspondiente al siete de noviembre del citado año, se advierte que tuvo por objeto precisar la procedencia del recurso no eliminar el carácter selectivo que tradicionalmente ha tenido. Y del propio artículo 248 actualmente en vigor, se desprende que el recurso sigue siendo de índole excepcional; si la intención hubiera sido hacerlo procedente en todos los asuntos no hubiera plasmado precisiones, ya que bastaba con que dijera que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación son recurribles ante el Tribunal Colegiado de Circuito. Por otra parte, de aceptar que los mencionados incisos establecen casos de procedencia del recurso de revisión fiscal implicaría que el Tribunal Colegiado de Circuito, a fin de determinar la procedencia del recurso, examinara la litis de fondo, esto es, verificara si efectivamente se cometieron violaciones al procedimiento o al dictar el fallo recurrido, lo cual es inadmisibles porque la procedencia es un presupuesto para que se examine la litis de fondo, criterio que ha sido sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diversas tesis de jurisprudencia."⁴⁷³

⁴⁷³ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo V, Junio de 1997, Páginas 660 y 661.

Este criterio resultó contradictorio con el sostenido por el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimoprimer Circuito; y al resolver la Suprema Corte la contradicción número 23/98, decidió que, en efecto, las violaciones procesales y las cometidas en la sentencia recurrida no se refieren a un requisito de procedencia del recurso, "sino a un presupuesto para obtener resolución favorable". La jurisprudencia de la Corte dice así:

"REVISIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 248, FRACCIÓN III, INCISO E), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 1997, NO ESTABLECE UN PRESUPUESTO DE PROCEDENCIA DEL RECURSO, SINO UNA CONDICIÓN PARA OBTENER RESOLUCIÓN FAVORABLE.- Para la procedencia del recurso de revisión en términos de lo dispuesto en la fracción III del artículo 248, además del plazo de quince días, sólo debe atenderse a que la resolución o sentencia definitiva de la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación impugnada, coincida en su naturaleza y características con el señalado como objeto o materia del recurso por esa disposición, que es una resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, mientras que lo tocante a que en el fallo impugnado se refiera a violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, según lo señalado en el inciso e) de esa fracción, constituye una condición necesaria para que se obtenga una resolución favorable, pero no un presupuesto para que proceda el recurso, cuyo examen debe emprenderse al examinar el fondo del asunto, al momento de examinar los agravios que se hagan valer, y no al discernir sobre la procedencia del recurso."⁴⁷⁴

⁴⁷⁴ Ibid., Tomo IX, Marzo de 1999, Página 168.

En el mismo asunto, la Corte también configuró la siguiente jurisprudencia:

"REVISIÓN FISCAL. PROCEDE, CONFORME AL ARTÍCULO 248, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1997, POR LA SOLA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL ASUNTO SE REFIERA A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO O POR AUTORIDADES FISCALES LOCALES COORDINADAS EN INGRESOS FEDERALES Y SIEMPRE QUE SE INTERPONGA DENTRO DEL PLAZO LEGAL.- El examen de la evolución histórica y la interpretación sistemática de los diversos textos que ha tenido el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, a partir del año de mil novecientos ochenta y ocho, que determina la procedencia del recurso de revisión fiscal, revela que tratándose de las hipótesis específicas de procedencia que establece en las fracciones III, IV y V de su texto vigente a partir del 1° de enero de 1997, no se requiere la reunión de los requisitos de cuantía y razonada importancia y trascendencia, que están señalados en las fracciones I y II del mismo artículo 248, prueba de este aserto es que la parte final del párrafo primero del mismo precepto legal señala: "siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos", expresión que en su sentido se encuentra determinada por el término "cualquiera" que según la gramática castellana es un pronombre indeterminado que denota una persona indeterminada "alguno, sea el que fuere", lo que otorga individualidad a cada una de las hipótesis que en sus cinco fracciones prevé el citado artículo. Por consiguiente, tratándose de la fracción III del artículo 248, la procedencia del recurso de revisión fiscal se encuentra determinada por la naturaleza u origen de la resolución que haya sido materia de examen en la resolución o sentencia definitiva impugnada, que debe ser una resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, requisito con el que sólo converge el relativo al plazo legal de interposición del recurso."⁴⁷⁵

⁴⁷⁵ Ibid., Páginas 240 y 241.

Es correcto, desde luego, que las violaciones procesales o cometidas en la sentencia son aspectos que atañen al fondo del medio de impugnación y que, por ende, no pueden constituir supuestos específicos de procedencia del recurso, pues como bien lo hace notar Véscovi, la teoría general de los medios impugnativos señala que los motivos de impugnación son dos: los vicios "*in procedendo*" y los vicios "*in judicando*", que se refieren, respectivamente, a las irregularidades que afectan a los actos procesales que integran el proceso y a los errores de juzgamiento.⁴⁷⁶

No puede negarse la magnitud y trascendencia de la jurisprudencia transcrita dos párrafos arriba, pues la Corte, prácticamente, derogó los seis incisos de la fracción III del artículo 248, para establecer simplemente que el recurso es procedente cuando se controvierta en el juicio administrativo una resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales locales coordinadas en ingresos federales, sin tomar en cuenta que el legislador dispuso expresamente que el medio de impugnación procede "*siempre que el asunto se refiera a*" alguno de los temas tratados en los incisos que, suprimiendo los señalados como d) y e) que por su naturaleza no son ni pueden ser supuestos de procedencia del recurso, se limitan a cuatro: interpretación de leyes o reglamentos,

⁴⁷⁶ VÉSCOVI, ENRIQUE, *Los Recursos Judiciales y demás medios impugnativos en Iberoamérica*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1988, Segunda Edición, Páginas 36 y 37.

determinación del alcance de los elementos de las contribuciones, competencia de la autoridad demandada y afectación del interés fiscal de la Federación.

El criterio de la Corte marca un notable parteaguas en el desarrollo cronístico de la revisión fiscal. Además de poner fin al caos que prevalecía en virtud de las contradicciones de tesis de los tribunales colegiados, restableciendo la seguridad jurídica, esclarece el texto ambiguo del legislador lo que, ciertamente, es una de las funciones de la jurisprudencia.

La Corte ha rebajado a la calidad de inútiles a los seis incisos de la fracción III; por lo que caben las preguntas: ¿Para qué los fijó el legislador? ¿Qué caso tiene señalar supuestos de procedencia si de todos modos siempre es procedente el recurso cuando se trate de una resolución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de una autoridad local coordinada? El más alto tribunal de la República no contestó esos cuestionamientos; es más ni siquiera hizo alusión a la condicionante que indica la fracción en el sentido de que procede el recurso *"siempre que el asunto se refiera a"* alguna de las hipótesis a que aluden los incisos.

En razón de lo expuesto, asiste la razón a Fernández Sagardi, quien, al reseñar la reforma publicada el 30 de diciembre de 1996, manifestó que *"como se ve, cualquier asunto emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá ser recurrido mediante*

el recurso de revisión”,⁴⁷⁷ mientras que Lucero Espinosa se equivoca al decir que el recurso procede “... cuando se trate de una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales siempre que el asunto se refiera a los supuestos antes mencionados (en los incisos).”⁴⁷⁸

Por nuestra parte, estimamos que esta ampliación de la procedencia del recurso, instaurada primero por el legislador y acentuada después por la Suprema Corte, no favorece a la evolución del Tribunal Fiscal de la Federación cuyo desarrollo, más bien, debe encaminarse a ser un tribunal de lo contencioso administrativo cada día más independiente.

4.5.5. LA AFECTACIÓN AL INTERÉS FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El inciso f) de la fracción III, del precepto legal que venimos comentando, dice que el recurso es procedente cuando se trate de resoluciones hacendarias que afecten el interés fiscal de la Federación.

Del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el interés fiscal no es otra cosa más que el interés pecuniario que representa un cierto asunto; es decir, afectar el interés

⁴⁷⁷ FERNÁNDEZ SAGARDI, AUGUSTO. *Reseña de las Reformas Fiscales para 1997*, en *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Año II, Número 3, Enero-Marzo de 1997, Página 108.

⁴⁷⁸ LUCERO ESPINOSA, MANUEL. *Op. Cit.*, Página 269.

fiscal significa entorpecer o impedir la recaudación tributaria, así que ese interés es de contenido económico.

Ahora bien, cabe la pregunta ¿De qué monto debe ser esa afectación fiscal para que proceda el recurso? ¿Se puede pensar que no importa el monto?

Como el inciso f) es impreciso las respuestas las da la fracción I: cuando la cuantía exceda de la cantidad equivalente a tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario en el Distrito Federal, pues sería ilógico que, procediera en negocios de cuantía ínfima cuando promover el recurso es incosteable para la Federación.

Este criterio ha sido sostenido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, a través de la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

"REVISION FISCAL. EL ARTÍCULO 248, FRACCIÓN III, INCISO F), DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1997, DEBE SER INTERPRETADO EN CONJUNTO CON LA FRACCIÓN I, DEL MISMO NUMERAL PARA ESTABLECER LA HIPOTESIS DE PROCEDENCIA DE LA.- Para establecer la procedencia del recurso de revisión fiscal en términos del artículo 248, fracción III, inciso f), del Código Fiscal de la Federación, es decir, porque se afecte el interés fiscal de la Federación, necesariamente debe actualizarse el requisito de cuantía a que se refiere la fracción I, del artículo 248, del ordenamiento legal invocado, porque dicho interés, indudablemente tiene un contenido económico (así lo ha considerado la jurisprudencia de la Suprema Corte e implícitamente se deduce del artículo 141 del Código Fiscal relativo a las formas de garantía del interés fiscal). Ahora bien, si la intención original del legislador ha sido, someter la procedencia del recurso de revisión fiscal, al examen de la cuantía del asunto, es indudable que la afectación del interés fiscal de la Federación, por su contenido económico, no puede eludir este aspecto,

pues de lo contrario se estaría fragmentando el contenido del artículo en cita, se desconocería el sentido original de la revisión fiscal con relación al análisis de cantidades, y se perdería el carácter selectivo y excepcional de dicho medio de impugnación.⁴⁷⁹

No obstante, ante las jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación citadas en el subinciso inmediato anterior, este criterio deviene inaplicable, puesto que ya quedó establecido que, para que proceda el recurso, basta con el hecho de que la resolución cuya nulidad haya sido demandada provenga de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de alguna autoridad local coordinada en ingresos federales.

Consecuentemente, ya no tiene caso discutir qué debe entenderse por afectación del *"interés fiscal de la Federación."*

4.6. RESOLUCIONES EN MATERIA DE LA LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS.

La fracción IV del precepto legal que venimos estudiando, ordena que el recurso es procedente, independientemente de la cuantía, tratándose de resoluciones en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Además de la responsabilidad política que regula este ordenamiento legal (en su título segundo), establece el régimen de responsabilidad administrativa de los servidores públicos,⁴⁸⁰

⁴⁷⁹ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo V, Junio de 1997, Página 654.

⁴⁸⁰ DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO, *El Sistema de Responsabilidades de los Servidores Públicos*, Editorial Porrúa, México, 1998, Segunda Edición, Página 36.

comprendiendo la fijación de los deberes de los funcionarios o, como dice Enrique del Val, "el código de conducta ético en el servicio público";⁴⁸¹ así como el aspecto disciplinario. Y precisamente la imposición de sanciones administrativas con apoyo en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, según su artículo 73, constituye el acto impugnado ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Es importante destacar que, para la procedencia del recurso, es suficiente con el hecho de que el acto materia del juicio administrativo aparezca regulado por la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, con independencia del sentido del fallo del Tribunal Fiscal de la Federación y de su manera de resolver.

Esto significa que el tribunal colegiado podría decidir en relación con un tema ajeno a esa ley si la litis así se presenta, verbigracia, cuando la sala fiscal declara la nulidad, sin ocuparse de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, debido a que la demandada es una autoridad de hecho o carece de competencia legal para emitir el acto administrativo impugnado.

En relación con este aspecto del tema que venimos estudiando, es interesante el apunte de Sánchez Pichardo, quien sostiene que:

"... se establece en el Código Fiscal a partir de 1997, que todas las resoluciones dictadas en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, son susceptibles de ser

⁴⁸¹ Loc. cit.

recurridas en revisión por la autoridad de la contraloría, lo que se justifica por el hecho de que los actos de los funcionarios públicos deben estar controlados en la mayor medida posible, para evitar el exceso de poder, y la arbitrariedad y prepotencia que esto implica en el ámbito de las actuaciones administrativas en detrimento de los gobernados.”⁴⁸²

4.7. RESOLUCIONES EN MATERIA DE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

La fracción V del artículo 248 reproduce al ahora derogado artículo 245, en su fracción V, que establecía la apelación, el cual, a su vez, repetía en esencia, la segunda parte del tercer párrafo del artículo 248 vigente hasta el 31 de diciembre de 1995, que disponía que, para efectos de la procedencia del recurso de revisión fiscal ante los tribunales colegiados de circuito, se presumía que tenían importancia y trascendencia en materia de aportaciones de seguridad social, los negocios que versaran sobre la determinación de sujetos obligados, los conceptos que integran la base de cotización o el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos de trabajo.

Es decir, el legislador con la reforma de 1995, suprimió no la revisión fiscal en materia de aportaciones de seguridad social, sino la presunción de importancia y trascendencia en los casos señalados, para hacer procedente la apelación. Y a partir de 1997, una vez derogada la apelación, dispone categóricamente que procede la revisión en esos casos.

⁴⁸² Op. Cit. . Página 451.

con la Ley Federal del Trabajo, la Ley del Seguro Social y la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Por último, estaremos frente al tercer supuesto cuando la controversia verse sobre la categoría en que haya sido colocada una empresa, en función de su grado de siniestralidad, para determinar la cuota que le corresponde cubrir para el seguro de riesgos de trabajo, en los términos de la Ley del Seguro Social.

En este punto conviene tener presentes las jurisprudencias de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, números 2ª./11/92 y 2ª/J. 31/95, que respectivamente, a la letra dicen:

"REVISIÓN FISCAL. PROCEDENCIA DEL RECURSO DE, CUANDO SE CONTROVIERTE LA DETERMINACIÓN DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL ACERCA DEL GRADO DE RIESGO DE LAS EMPRESAS.- Es procedente el recurso de revisión fiscal que se interpone contra la resolución pronunciada por la Sala fiscal correspondiente, en un juicio de nulidad, cuando la resolución controvertida en el referido juicio versa sobre la determinación del grado de riesgo de la empresa actora, aunque en la citada resolución no se señalen los elementos que se tomaron en cuenta para modificar dicho grado; pues de conformidad con el artículo 248, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, opera la presunción de que el asunto es de importancia y trascendencia cuando verse sobre esa determinación, sin que la ley exija, para tal efecto, que en la resolución modificatoria se señalen las razones que se tuvieron para establecerla. En tal virtud, si en la resolución impugnada de nula se modifica el grado de riesgo, el asunto adquiere, por ese solo hecho, la presunción de importancia y trascendencia, aunque en el mismo no se precisen las razones que se hayan tenido para hacer esa modificación."⁴⁸⁴

⁴⁸⁴ Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Gaceta número 60, Diciembre de 1992, Página 17.

Son tres los supuestos en los que las autoridades pueden interponer el recurso.

Por lo que hace al primero, no precisa el precepto que debemos entender por "*determinación de sujetos obligados*". Siempre que se emite una liquidación sobre aportaciones de seguridad social hay un sujeto obligado a pagarla. ¿A ese sujeto se refiere el precepto? No necesariamente, porque un contribuyente puede impugnar una liquidación específica considerando que, en el caso concreto, adolece de un vicio pero sin negar su carácter de sujeto activo de la contribución, entonces, no estaremos frente a un problema de determinación de sujetos obligados.

Más bien el supuesto se refiere al caso en el que la persona o un grupo de personas, se defiendan argumentando que no es, de manera general, sujeto pasivo de la contribución. Resulta aplicable la jurisprudencia que textualmente señala:

"REVISIÓN FISCAL. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO EN MATERIA DE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. DETERMINACIÓN DE SUJETOS OBLIGADOS.- Un asunto versa sobre determinación de sujetos obligados, presumiéndose su importancia y trascendencia, fundamentalmente en los casos en que se discute el alcance o extensión del régimen obligatorio del seguro social, o sea, cuando se debate si una categoría o clase de sujetos debe considerarse comprendida en aquél régimen."⁴⁸³

La segunda hipótesis de la fracción V se refiere al caso en el que la litis estriba en si una prestación determinada, percibida por los trabajadores, debe formar parte del "*salario integrado*", que a su vez sirve de base para cuantificar el monto de las aportaciones, de acuerdo

⁴⁸³ Apéndice 1917-1995, Tomo III, Páginas 703 y 704.

"REVISIÓN FISCAL. NO SE PRESUME LA IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO CUANDO LA SALA FISCAL SOLO ESTUDIA LA FALTA DE NOTIFICACIÓN, POR EL SEGURO SOCIAL, DEL AUMENTO DEL GRADO DE RIESGO.- Una sentencia del Tribunal versa sobre la determinación del grado de riesgo de una empresa para los efectos del seguro de riesgos del trabajo, y se presumen la importancia y trascendencia del negocio, en términos del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, cuando el estudio hecho en esa sentencia trata sobre la validez legal, formal o material de la resolución administrativa que determina o modifica el grado de riesgo, es decir, sobre si esa determinación o modificación fue legalmente correcta. Pero si, aunque en el juicio fiscal se haya impugnado la resolución que modificó el grado de riesgo de una empresa, la litis analizada en los considerandos de la sentencia no se refiere a la legalidad de esa resolución en si misma, sino que versa únicamente sobre si esa resolución administrativa fue o no correctamente notificada, no puede decirse que se presuman la importancia y trascendencia del asunto porque haya versado precisamente sobre las cuestiones legales formales o materiales, que no es estudiar, ni analizar, y respecto de los cuales nada se resolvió en la sentencia fiscal."⁴⁸⁵

Debemos poner de manifiesto que el precepto no dice que en los casos examinados se presume la importancia y trascendencia del asunto, como lo decía hasta el 31 de diciembre de 1995, sino que el recurso de plano es procedente. No obstante, las jurisprudencias citadas son aplicables analógicamente.

Es evidente que al respecto Margaín Manautou no actualizó su obra, pues se sigue refiriendo al tercer párrafo del anterior artículo 248.⁴⁸⁶

⁴⁸⁵ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo II, Agosto de 1995, Página 237.

⁴⁸⁶ Op. Cit., Página 385.

4.8. REVISIÓN CONTRA SENTENCIAS DE LA SALA SUPERIOR.

Es importante destacar que las cinco fracciones del artículo 248 antes examinadas, únicamente tienen aplicación tratándose de recursos contra sentencias de las salas regionales.

Para impugnar sentencias de la Sala Superior es aplicable el penúltimo párrafo del mencionado artículo que dice que: *"El recurso de revisión también será procedente contra resoluciones o sentencias que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación, en los casos de atracción a que se refiere el artículo 239-A de este código."*

Esto quiere decir que contra una sentencia de la Sala Superior el recurso es procedente siempre, es decir, sin restricción alguna, con tal de que dicha sala haya dictado sentencia en un juicio en el que ejerció su facultad de atracción, como bien lo explican Quintana y Rojas.⁴⁹⁷ Conviene subrayar, que no se debe mal interpretar la norma y suponer que también procede el recurso contra las sentencias que pronuncie la Sala Superior, resolviendo los recursos de apelación que todavía tiene pendientes, pues en estos casos conoce del asunto por virtud de un recurso, no porque haya hecho uso de su facultad de atracción.

Así comenta Sánchez Pichardo:

"Esta hipótesis se contempla dentro del penúltimo párrafo del artículo 248 del Código, aunque, desde nuestro punto de vista, debió de haberse contemplado como una fracción y no meramente indicarse en un párrafo, ya que, en efecto, implica la existencia de un supuesto que debe contener la resolución que se impugne, que en este caso lo es el

⁴⁹⁷ QUINTANA VALTIERRA, JESÚS y ROJAS YÁÑEZ, JORGE, Op. Cit.,
Página 314.

que debe ser emitida dentro de un procedimiento resultado de un acto de atracción por parte de la Sala Superior del Tribunal Fiscal.”⁴⁸⁸

No estamos de acuerdo en que el penúltimo párrafo del multicitado precepto debió ser una fracción, porque el encabezado del artículo claramente alude a las resoluciones de las salas regionales, así que entre sus fracciones no podía incluirse a las sentencias de la sala superior. Más bien la disposición debió estar contenida en otro artículo, para mayor propiedad.

4.9. IMPROCEDENCIA DEL RECURSO.

Apuntamos al inicio del presente capítulo que las resoluciones de los tribunales de lo contencioso administrativo de los Estados miembros de la Federación, no son recurribles ante el Poder Judicial Federal a través del recurso previsto en el artículo 104, fracción I-B, constitucional, siendo ésta la primera causal de improcedencia de este medio impugnativo.

Por otra parte, volviendo al proceso administrativo materia de este ensayo, advertimos que aun cuando es ostensible la ampliación que en cuanto a su procedencia ha experimentado la revisión desde su nacimiento en 1946, existen resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación que, a pesar de ser contrarias a los intereses de las autoridades, no son impugnables mediante el recurso que venimos examinando.

⁴⁸⁸ Op. Cit., Páginas 452 y 453.

En primer lugar, debido a la disposición expresa del artículo 104, fracción I-B, constitucional, en el sentido de que el recurso procede contra las resoluciones "*definitivas*" de los tribunales de lo contencioso administrativo previstos en los artículos 73, fracción XXIX-H, y 122 que se refieren, respectivamente, al Tribunal Federal y al del Distrito Federal, es evidente que quedan excluidas todas las resoluciones intraprocesales, como, verbigracia, el auto admisorio de la demanda o el que deseche una prueba, con independencia de que en su contra se hubiera agotado o no el recurso de reclamación.

Tratándose de autos intraprocesales, se presenta el problema de si es recurrible o no la resolución que, dentro de la instrucción, niegue el sobreseimiento del juicio ya que evidentemente no pone fin al proceso. Consideramos que el recurso sería improcedente contra una providencia de esa índole, a pesar de que el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación se refiere, entre otras, a las resoluciones que "*nieguen sobreseimientos*", toda vez que el artículo 104, fracción I-B, constitucional, que obviamente prevalece sobre el código tributario, alude expresamente a "*resoluciones definitivas*" y la providencia intraprocesal en cita en ningún sentido ostenta esa calidad, en virtud de que no decide el proceso en lo principal ni le pone fin.

También son ajenas al recurso de revisión, las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación en materia de quejas por incumplimiento de sentencia (artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación), puesto que se trata de decisiones pronunciadas después de concluido el proceso y, por ende, no son las que lo dan por concluido.

Es pertinente poner de manifiesto, asimismo, que el recurso es improcedente si la sentencia recurrida fue dictada en cumplimiento de una ejecutoria de amparo o de una sentencia que resolvió un recurso de revisión anterior.

“REVISIÓN FISCAL IMPROCEDENTE. ES LA QUE SE INTERPONGA CONTRA SENTENCIA EMITIDA EN CUMPLIMIENTO DE UNA EJECUTORIA DE AMPARO.- Cuando en cumplimiento de una ejecutoria de amparo dictada por un tribunal colegiado de circuito, la sala fiscal emite nueva resolución en la que no sólo se siguen los lineamientos dados por el tribunal de amparo sino incluso se transcriben los argumentos de dicho órgano jurisdiccional, haciéndolos suyos, es evidente que el recurso de revisión fiscal resulta improcedente en contra de una nueva sentencia, porque la sala a quo al dictar su resolución se limitó tan solo a obedecer la ejecutoria respectiva, a lo que estaba obligada en términos del artículo 106 de la Ley de Amparo. Lo resuelto por el tribunal de garantías en la ejecutoria de que se trate, constituye cosa juzgada y, por ello, ya no podrán revisarse dichos argumentos en un nuevo amparo o en diverso recurso como lo es el de revisión fiscal.”⁴⁸⁹

Por último, debemos recalcar que aunque por disposición constitucional el recurso debe tramitarse de la misma manera que la revisión en amparo indirecto, donde existe la revisión adhesiva de acuerdo con el artículo 83 de la Ley de Amparo, este precepto legal no es aplicable al contencioso administrativo federal porque esa figura procesal no está prevista en los artículos 104, fracción I-B, constitucional y 248 del Código Fiscal de la Federación, los cuales establecen el recurso sólo en favor de las

⁴⁸⁹ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo III, Abril de 1996, Página 467.

autoridades; en consecuencia, sería inadmisibile una revisión fiscal adhesiva.

4.10. SUBSTANCIACIÓN Y RESOLUCIÓN.

La tramitación no es complicada.

El medio de impugnación es, como ya lo expresamos, unilateral porque únicamente puede ser interpuesto por las autoridades, lo cual, obviamente, excluye a los particulares quienes, por ser titulares de garantías individuales, cuentan con el juicio de amparo.

Las autoridades, con independencia de que hayan actuado como actoras, demandadas o terceras interesadas, pueden interponer el recurso *"a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica."*

El texto original del precepto (250) del actual Código Fiscal de la Federación, que establecía el recurso, disponía que el escrito de revisión debía ser firmado *"por el titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado y en caso de ausencia, por quien legalmente deba sustituirlo."*

Desde la reforma que entró en vigor el 15 de enero de 1988, se permite a las autoridades actuar por conducto de la unidad encargada de su defensa; para saber cuál es esa unidad, tenemos que consultar la ley o el reglamento interior correspondiente.

"Ahora sólo prevalece el recurso de revisión todavía exclusivo para la autoridad administrativa, que se interpondrá ante el tribunal colegiado de circuito competente en la sede la sala regional"

respectiva, dentro del mismo plazo de 15 días siguientes a la notificación de la sentencia respectiva y que será promovido por la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de la autoridad administrativa, de manera que ya no se exige la intervención para ese efecto, del titular de la Secretaría de Estado o Departamento Administrativo o del director o jefe de los organismos descentralizados.”⁴⁹⁰

En este aspecto, el artículo 248, primer párrafo, debe relacionarse con el artículo 200, tercer párrafo, del propio Código Fiscal de la Federación que estatuye.

“La representación de las autoridades corresponderá a la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, según lo disponga el Ejecutivo Federal en el reglamento o decreto respectivo; o conforme lo establezcan las disposiciones locales, tratándose de las autoridades de las entidades federativas coordinadas.”

Si bien el código dice que las autoridades pueden actuar por medio de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, no advertimos impedimento legal alguno para que, cuando lo estimen conveniente, interpongan el recurso por sí mismas en tanto que son parte en el juicio; es decir, la disposición antes transcrita no implica que carezcan de legitimación “*ad procesum*”.

Tratándose de juicios en los que se impugne una resolución de una autoridad local coordinada en ingresos federales, se establece la salvedad de que el recurso solamente puede ser interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (último párrafo del artículo 248).

El escrito de revisión debe estar dirigido al tribunal colegiado de circuito de la residencia de la sala fiscal que haya emitido

⁴⁹⁰ KAYE, DIONISIO J., *Derecho Procesal Fiscal*, Op. Cit., Página 266.

la sentencia impugnada, aun cuando debe presentarse ante ésta dentro del plazo de quince días computados en los términos del artículo 258, pudiendo remitirse por vía postal, de acuerdo con el artículo 25 de la Ley de Amparo, cuando la autoridad resida fuera del lugar en donde se encuentre la sala.

En el propio escrito debe la autoridad precisar el supuesto del artículo 248 en el que se basa para interponer el recurso, así como formular los agravios que le causa la sentencia.

En relación con el trámite, el artículo 104, fracción I-B, constitucional, estatuye que se sujetará al que la Ley de Amparo señala para la revisión en el amparo indirecto. Siguiendo a Heduán Virués,⁴⁹¹ consideramos que sería más adecuado decir que el trámite del recurso debe ser como el del amparo directo, pues la regulación de éste se asemeja más a la revisión que nos ocupa, lo que se robustece con la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la que se dice que en este recurso es inaplicable el artículo 91, fracción I, de la Ley de Amparo, que no permite el reenvío.

"REVISIÓN FISCAL INAPLICABILIDAD DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 91 DE LA LEY DE AMPARO.- El amparo directo y la revisión de que conocen los Tribunales Colegiados de Circuito, en razón de su jurisdicción especial, sólo constituyen medios conferidos a los particulares o a las autoridades para ocurrir ante la justicia federal en defensa de sus intereses, en contra de las sentencias pronunciadas por los tribunales de lo contencioso administrativo. La similitud entre esos medios de defensa extraordinarios lleva a la conclusión de que las resoluciones que en ambos casos se dicten, solo pueden ocuparse de las cuestiones analizadas por la potestad común, en términos del artículo 190 de la

284. ⁴⁹¹ HEDUÁN VIRUÉS, DOLORES, *Cuarta Década* ..., Op. Cit., Página

Ley de Amparo, resultando por ello, inaplicable a las revisiones fiscales, lo dispuesto por el artículo 91, fracción I, del propio ordenamiento, de manera que si en éstas se concluye que son fundados los agravios, de existir conceptos de anulación no estudiados por la sala responsable, deben devolverse los autos a la sala de su origen para que se haga cargo de las cuestiones omitidas, de la misma manera que ocurre en el amparo directo que no permite la substitución de facultades propias de los responsables. Ello es así porque si bien el artículo 104 constitucional, en su fracción I-B, dispone que las revisiones contra resoluciones de tribunales contenciosos de las cuales conocerán los tribunales colegiados de circuito; "se sujetarán a los trámites que la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución fije para la revisión en amparo indirecto...", ello no significa que tales revisiones deban resolverse con las mismas reglas del amparo indirecto en revisión, sino tan sólo que su trámite debe ajustarse a dichas reglas."⁴⁹²

Recibido el escrito respectivo en la sala del tribunal con las copias necesarias, el magistrado instructor, después de correr traslado a la contraparte, debe, de acuerdo con los artículos 88 y 89 de la Ley de Amparo, remitirlo (a través del presidente) al tribunal colegiado correspondiente, cuyo presidente se limita a tenerlo por presentado y a turnar el expediente a un magistrado ponente a fin de que formule un proyecto de sentencia, toda vez que no está facultado para analizar la procedencia del recurso, según lo ha decidido el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en la jurisprudencia que a la letra dice:

"REVISIÓN FISCAL, CORRESPONDE AL TRIBUNAL COLEGIADO Y NO A SU PRESIDENTE DECIDIR SI DICHO RECURSO ES PROCEDENTE.- Considerando que corresponde al órgano colegiado del Tribunal, decidir el fondo del asunto planteado en la revisión fiscal, resulta claro que es éste y no su presidente, quien debe resolver respecto de la

⁴⁹² Apéndice 1917-1995, Tomo III, Páginas 295 y 296.

procedencia del recurso, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación."⁴⁹³

Con todo, los acuerdos del presidente del tribunal colegiado son impugnables mediante el recurso de reclamación, previsto en el artículo 103 de la Ley de Amparo.

Por lo que hace al estudio de los agravios, resultarán inoperantes aquéllos en los que la autoridad pretenda mejorar la fundamentación del acto impugnado en primera instancia o incluir una cuestión ajena a la litis que se integró con la demanda y su contestación. De la misma manera, son inoperantes los argumentos mediante los que la autoridad aduzca violaciones a garantías individuales, ya que esos derechos fundamentales (obvio es decirlo) se establecieron en favor de los particulares. A veces las autoridades cometen el error de interponer el recurso como si se tratara de una demanda de amparo.

El tribunal colegiado sólo revisa la sentencia a la luz de lo expuesto y probado ante la sala fiscal, pues sería ilógico examinar un fallo de acuerdo con argumentos o pruebas que la sala no conoció, como se sustenta en el criterio jurisprudencial que a continuación transcribimos:

"REVISIÓN FISCAL. NO SE PUEDEN ALEGAR COMO AGRAVIOS CUESTIONES QUE NO SE HICIERON VALER EN EL JUICIO.- Si del examen del juicio de nulidad no se advierte que la autoridad haya sometido a la consideración de la Sala Fiscal el planteamiento de alguna cuestión resulta incorrecto que pretenda hacerlo valer en la revisión ya que de admitir esto último equivaldría a resolver cuestiones

⁴⁹³ Ibid., Páginas 697 y 698.

sobre las que la juzgadora no tuvo oportunidad de pronunciarse.”⁴⁹⁴

La revisión tiende a enmendar violaciones “*in judicando*” e “*in procedendo*”, con la condición, respecto de las últimas, de que hayan afectado las defensas de la autoridad recurrente y trasciendan al sentido de la resolución impugnada, lo que significa, en sentido contrario, que una violación procesal intrascendente no dará lugar a la reposición del procedimiento.

En virtud de que, como vimos, existe el reenvío, es conveniente que el tribunal colegiado, si no desecha el recurso ni lo declara sin materia, se limite, en su sentencia, a resolverlo fundado o infundado, según proceda. Es decir, dado que hay reenvío, no es correcto que el tribunal colegiado revoque o confirme el fallo para declarar la nulidad o reconocer la validez de la resolución administrativa materia del proceso.

Es importante que la autoridad recurrente no pierda de vista que su instancia puede caducar, en los términos del artículo 74, fracción V, de la Ley de Amparo, si durante el término de trescientos días, incluyendo los inhábiles, no se efectúa ningún acto procesal ni la parte recurrente realiza alguna promoción. Así lo ha decidido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que dice:

“CADUCIDAD DE LA INSTANCIA. OPERA EN LA REVISIÓN FISCAL.- La obligación de impartir justicia expedita es de carácter procesal, en cuanto se refiere a resolver los juicios oportunamente, independientemente del sentido del fallo en cuanto al fondo. Pero si por la carga de trabajo el procedimiento no concluye con la celeridad deseable, la ley arroja sobre la recurrente la carga procesal de activar el procedimiento, a fin de mantenerlo vivo (sin

⁴⁹⁴ Ibid., Tomo III, Página 715.

que esto se refiera a cuestiones de fondo sobre el sentido del fallo), pues de lo contrario se presume legalmente que por el tiempo transcurrido, sin actuación procesal ni promoción del recurrente, éste ha venido a perder interés jurídico en la continuación del trámite procesal del recurso, a lo que la ley atribuye la consecuencia de declarar caduca la instancia y firme la sentencia recurrida, lo cual, sin tocar cuestiones de fondo, viene a poner fin a la tramitación procesal de la revisión. Así pues, si la Constitución ha decidido que la Ley de Amparo sea aplicable a la regulación procesal de la revisión fiscal, sin hacer excepciones ni distingos, dicha Ley de Amparo se aplicará a la revisión fiscal en todo lo que no sea incompatible con la naturaleza de ésta, y por lo tanto, como la caducidad no genera esa incompatibilidad, no hay razón lógica para no aplicarla en el caso de la revisión fiscal.”⁴⁹⁵

El artículo 249 del código tributario federal preceptúa que, si además del recurso de revisión de la autoridad, el particular promovió juicio de amparo contra la misma sentencia, el tribunal colegiado debe resolver ambos en la misma sesión. Esto resuelve el problema que una vez planteó Dolores Heduán Virués:

“Pueden encontrarse pendientes de resolución ante la misma Sala, la revisión fiscal y el amparo; que no está legalmente prevista en la conexidad que permitiría juzgar al mismo tiempo las pretensiones opuestas de las partes; que la resolución que se emita en primer lugar, puede dejar sin materia el otro medio de defensa; y que sería conveniente que la ley remediara esa eventualidad.”⁴⁹⁶

En ocasiones, aplicando el aludido precepto legal y en virtud de la sentencia que se dicte en el amparo, el recurso queda, efectivamente, sin materia.

⁴⁹⁵ Ibid., Página 302.

⁴⁹⁶ Op. Ult. Cit., Página 286.

No debemos olvidar que el recurso de revisión abre una segunda instancia del proceso administrativo, por lo que constituye un control de legalidad; y por lo tanto, los tribunales colegiados no están facultados, como sí lo están cuando resuelven juicios de amparo, para decidir sobre la constitucionalidad de leyes y reglamentos, puesto que el control constitucional no está previsto en el artículo 104, fracción I-B, de nuestra Carta Fundamental.

Este precepto primario, por cierto, ordena (y esto es muy importante) que las sentencias de los tribunales colegiados no están sujetas a "juicio o recurso alguno", lo cual significa, en esencia, que no es procedente el juicio de amparo contra los fallos que en revisión (fiscal) pronuncien dichos tribunales federales.

4.11. EJECUCIÓN DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO.

La reforma de 25 de octubre de 1967 agregó dos párrafos (tercero y cuarto) al artículo 104, fracción I, constitucional (entonces todavía no existía la fracción I-B), que a la letra decían:

"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-administrativa.

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.*"⁴⁹⁷**

Como se ve, el órgano reformador de la Constitución estableció, expresamente, que las resoluciones de los recursos de revisión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ejecutarían igual que las sentencias de amparo. La iniciativa presidencial no proponía esa disposición;⁴⁹⁸ fue la Cámara de Senadores la que la introdujo argumentando:

***"Esto es así, porque si se asimila la tramitación del recurso a la de la revisión en amparo indirecto, lo justo y equitativo es aceptar también las consecuencias lógicas en lo tocante al significado vinculatorio de la decisión definitiva dictada por la Suprema Corte. De esa manera, las medidas que el Tribunal Fiscal de la Federación o en su caso, el tribunal de lo contencioso-administrativo correspondiente, dicte para el debido cumplimiento de esa decisión, estarán investidas del imperio de que gozan las resoluciones de la Suprema Corte, de las que el tribunal de lo contencioso-administrativo será, legalmente, autoridad ejecutora."*⁴⁹⁹**

Aunque de manera un tanto cuanto confusa, al Tribunal Fiscal de la Federación se le convirtió en autoridad ejecutora de las resoluciones de revisión fiscal, al igual que las autoridades responsables en el juicio de amparo; lo que consideramos que era un error procesal, pues el tribunal, cuya sentencia es apelada o recurrida para abrir la segunda (o tercera) instancia de un proceso, no tiene por qué ser transformado en autoridad responsable de un juicio constitucional el cual, obviamente, es de distinta naturaleza que el contencioso administrativo que constituye un control de legalidad;

⁴⁹⁷ COLEGIO DE SECRETARIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, A.C., *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Op. Cit., Página 199.

⁴⁹⁸ CÁMARA DE DIPUTADOS, Op. Cit., Tomo IX, Página 1007.

⁴⁹⁹ Ibid., Página 1028.

además, no debe perderse de vista que quien da cumplimiento a la sentencia de revisión es el tribunal administrativo no la autoridad demandada en el juicio.

Al respecto, Fix Zamudio comenta:

“Con anterioridad a la citada reforma constitucional que entró en vigor en 1968, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia había estimado que los fallos de la Segunda Sala del propio Alto Tribunal, cuando fuesen favorables al particular, no podían ejecutarse coactivamente, por no serles aplicable el procedimiento de cumplimiento coactivo establecido por la Ley de Amparo, ya que se trataba de dos medios de impugnación diferentes.”⁵⁰⁰

La referida disposición desapareció con la reforma que se publicó el 10 de agosto de 1987, al crearse la fracción I-B del artículo 104 constitucional en sustitución de los párrafos segundo a cuarto de la fracción I del propio precepto, para dar competencia a los tribunales colegiados de circuito para conocer del recurso.⁵⁰¹

Con esto desapareció el error a que nos referíamos; y desde entonces, no es jurídicamente factible aplicar al Tribunal Fiscal de la Federación, el procedimiento que para ejecutar las ejecutorias de amparo establecen los artículos 107, fracción XVI, constitucional y 104 y 105 de la Ley de Amparo.

La fracción I-B del artículo 104 de nuestra Ley Fundamental, que ordena que el recurso se sujetará al trámite que la Ley de Amparo fija para la revisión en amparo indirecto, sólo alude a la substanciación del medio de impugnación y no a la ejecución de las

⁵⁰⁰ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Introducción al Estudio del Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Op. Cit., Página 1135.

⁵⁰¹ En el inciso 6 del capítulo I de este trabajo, así como en los dos primeros incisos del presente apartado, nos referimos al contenido de la fracción I-B del artículo 104 constitucional.

sentencias. Y, a mayor abundamiento, la Ley de Amparo no dispone que el tribunal colegiado deba aplicar los artículos 104 y 105 para exigir a un juez de Distrito el cumplimiento de una sentencia pronunciada en un amparo en revisión, consecuentemente, tampoco deben aplicarse esos preceptos legales al Tribunal Fiscal de la Federación para exigir el cumplimiento de una sentencia de revisión (fiscal).

Ilustrativo es el criterio del Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito:

“REVISIÓN FISCAL, PARA EL CUMPLIMIENTO DE UNA EJECUTORIA DE, NO SON APLICABLES LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE AMPARO.- El hecho de que el recurso de revisión fiscal se tramite conforme a las disposiciones de la Ley de Amparo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 104, fracción I-B, constitucional, no quiere decir que el cumplimiento de las sentencias se realice conforme a las mismas reglas que para el cumplimiento de un fallo constitucional, ya que se trata de resoluciones distintas, y ninguna disposición existe de la que se pueda desprender que el cumplimiento de las sentencias dictadas por los Tribunales Colegiados de Circuito, en la revisión fiscal, se haga de acuerdo con lo establecido en los artículos 104 y 105 de la Ley de Amparo; por ende, si se pretende el cumplimiento forzoso de una sentencia emitidas en revisión fiscal, resulta inaplicable lo establecido por el artículo 105 de la Ley de Amparo, con el fin de exigir la ejecución de la resolución pronunciada en el recurso de revisión fiscal, en virtud de que mediante la emisión de dicho fallo el tribunal federal se limita a revisar la sentencia pronunciada por la Sala Fiscal, y en todo caso, para dicha ejecución debe sujetarse a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.”⁵⁰²

En suma, siendo inaplicables los artículos 104 y 105 de la Ley de Amparo para requerir el cumplimiento de las sentencias de

⁵⁰² Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo V, Enero de 1997, Páginas 542 y 543.

revisión fiscal o, más bien, administrativa, queda bajo la responsabilidad de la sala correspondiente del Tribunal Fiscal de la Federación ejecutar esos fallos.

CONCLUSIONES

Primera.- El recurso de revisión, instituido por la Ley para crear un recurso ante la Suprema Corte contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1946, es el medio jurisdiccional con el que cuentan las autoridades que son parte en el contencioso administrativo que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación, para impugnar las sentencias definitivas y las resoluciones que pongan fin al proceso que les sean adversas, únicamente en los casos a que se refiere el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación.

Segunda.- No es lógico que las autoridades cuenten con un medio de impugnación paralelo al juicio de garantías supuestamente en aras de la igualdad procesal, razón que se adujo para su establecimiento, simplemente porque no hay igualdad entre los particulares y el Estado; aquéllos no cuentan con la facultad económico-coactiva ni mucho menos con la fuerza pública, así que no es acertado que las autoridades tengan un recurso similar al amparo para estar en un plano de "igualdad" con los gobernados, quienes son los únicos titulares de las garantías individuales.

Tercera.- El recurso ha menoscabado la autonomía del Tribunal Fiscal de la Federación y lo ha desnaturalizado, por privar a sus sentencias de la calidad de cosa juzgada que originalmente tenían para las autoridades, por lo que es deseable su desaparición.

Cuarta.- Este medio de impugnación está previsto en el artículo 104, fracción I-B, constitucional, que dispone que los tribunales colegiados de circuito conocerán de las revisiones *“que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo a que se refieren la fracción XXIX-H del artículo 73 y fracción IV, inciso e) del artículo 122 de esta Constitución.”* Es necesario actualizar esta disposición primaria a fin de que aluda al artículo 122, apartado C base quinta, que es el que prevé la existencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, toda vez que con la reforma de 1996 desapareció la fracción IV, inciso e), del propio artículo.

Quinta.- Las resoluciones de los tribunales administrativos de las entidades federativas no son impugnables, vía recurso de revisión, ante el Poder Judicial de la Federación.

Sexta.- La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de revisión fiscal es aplicable, en lo conducente, por los tribunales colegiados de circuito, toda vez que el recurso sigue siendo de la misma naturaleza.

Séptima.- El recurso no está abierto para que las autoridades estén en posibilidad de impugnar todas las sentencias de las salas regionales del Tribunal Fiscal de la Federación. El primer supuesto de procedibilidad se relaciona con la cuantía del asunto: procede el recurso si el importe excede del equivalente a tres mil

quinientas veces el salario mínimo general diario aplicable en el Distrito Federal.

La cuantía que se exigió durante el año de 1996 (200 veces el salario mínimo elevado al año) era más acorde con el carácter selectivo del recurso, por lo que proponemos que se restablezca.

Octava.- Cuando la cuantía no alcance el monto requerido o sea indeterminada, el recurso será procedente siempre que el asunto sea de importancia y trascendencia, sin que puedan preverse problemas o temas jurídicos que reúnan esas condiciones, como lo pretenden unos autores, pues la determinación de si se cumplen esos requisitos depende de las características de cada caso concreto en si mismo considerado, lo cual será apreciado por el tribunal colegiado correspondiente ya que el legislador no define esos términos.

Si con apoyo en la fracción II del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación las autoridades recurren indiscriminadamente toda sentencia desfavorable, significa que a su juicio todos los asuntos son iguales, de tal manera que no es factible considerar que para ellas alguno sea importante y trascendente. Por lo tanto, es obvio que deben hacer un uso racional de la facultad que esa disposición les confiere, interponiendo el recurso sólo en casos excepcionales.

Novena.- De acuerdo con la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, el recurso es procedente contra resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de autoridades fiscales locales coordinadas en ingresos federales,

"siempre que el asunto se refiera a": 1.- Interpretación expresa o tácita de leyes o reglamentos; 2.- La determinación del alcance de los elementos esenciales de una contribución; 3.- La competencia de la autoridad que emitió la resolución impugnada o que hubiera tramitado el procedimiento del que deriva; 4.- Violaciones procesales; 5.- Violaciones cometidas en la resolución recurrida; y 6.- Afectación del interés fiscal de la Federación.

Décima.- No es factible que se actualice la interpretación *"tácita"* de leyes y reglamentos, como supuesto de procedencia de la revisión, por lo que es recomendable que desaparezca del texto del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación.

Decimaprimera.- Los incisos d) y e) de la fracción III del propio artículo 248, que se refieren, respectivamente, a las violaciones *"in procedendo"* e *"in judicando"*, no establecen casos específicos de procedencia del recurso, sino aspectos que serán tratados al examinarse la materia del medio de impugnación.

Decimasegunda.- Aun cuando la fracción III del precepto legal en cita establece supuestos de procedencia del recurso que, de acuerdo con la conclusión inmediata anterior, se limitan a cuatro, la Suprema Corte de Justicia de la Nación decidió que basta con el hecho de que la resolución administrativa impugnada en el juicio provenga de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de una autoridad local coordinada, para que el medio impugnativo sea procedente, con lo cual, prácticamente, derogó los incisos de dicha fracción del artículo

248. Consecuentemente, ya no tiene caso decidir si un asunto se refiere a: interpretación de leyes o reglamentos, determinación del alcance de los elementos de las contribuciones, competencia de la autoridad demandada o afectación del interés fiscal de la Federación.

Esta ampliación de la procedencia del recurso, instaurada primero por el legislador y acentuada después por la Suprema Corte, no favorece a la evolución del Tribunal Fiscal de la Federación cuyo desarrollo, más bien, debe encaminarse a ser un tribunal de lo contencioso administrativo cada día más independiente.

Decimatercera.- Para la procedencia del recurso, tratándose de resoluciones fundadas en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, es suficiente con el hecho de que el acto materia del juicio administrativo se encuentre regulado precisamente por dicha ley.

Decimacuarta.- El Instituto Mexicano del Seguro Social no está facultado para aprovecharse de los beneficios que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público concede la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación; por lo tanto, cuando la resolución impugnada ante el Tribunal Fiscal de la Federación se refiera a aportaciones de seguridad social, solamente puede interponer el recurso si se da la cuantía requerida, si el asunto es de importancia y trascendencia o si la cuestión trata sobre la definición de sujetos obligados, los elementos que integren la base de cotización o sobre el grado de siniestralidad de las empresas.

Decimaquinta.- En todo caso es procedente el recurso contra las sentencias de la Sala Superior que pongan fin al proceso, siempre y cuando hayan sido emitidas en juicios en los que haya ejercido su facultad de atracción, de acuerdo con el penúltimo párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, cuya disposición debería estar contenida en artículo por separado para mayor propiedad.

Decimasexta.- No son recurribles las resoluciones intraprocesales del Tribunal Fiscal de la Federación, inclusive las que nieguen el sobreseimiento del juicio; las dictadas en materia de quejas por incumplimiento de sentencia en los términos del artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación; ni las sentencias emitidas en cumplimiento de una ejecutoria de amparo o que resolvió un recurso anterior. También sería inadmisibles una revisión adhesiva.

Decimaséptima.- Todas las autoridades, independientemente de que en el proceso hayan figurado como actoras, demandadas o terceras interesadas, están legitimadas para interponer el recurso frente a una sentencia desfavorable a sus intereses, pudiendo hacerlo por sí mismas o mediante la representación de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica.

Decimoctava.- De acuerdo con el artículo 104, fracción I-B, constitucional, el trámite del recurso se debe sujetar al que la Ley de Amparo señala para la revisión en el amparo indirecto. Sería más

adecuado establecer que la substanciación debe ser como la del amparo directo, que más se asemeja al recurso que venimos examinando.

Decimanovena.- Los agravios de la autoridad serán inoperantes si aduce violaciones a garantías individuales, si pretende mejorar la fundamentación del acto impugnado en primera instancia, así como cuando trate una cuestión ajena a la litis.

Vigésima.- Dado que existe el reenvío, es conveniente que el tribunal colegiado, si no desecha el recurso ni lo declara sin materia, se limite a declararlo fundado o infundado, según proceda, pues el reconocimiento de validez o la declaratoria de nulidad de la resolución administrativa materia del proceso compete al Tribunal Fiscal de la Federación.

Vigesimaprimera.- Al resolver el recurso, los tribunales colegiados de circuito no están facultados para decidir sobre la constitucionalidad de leyes y reglamentos; y sus sentencias están excluidas del control constitucional.

Vigesimasegunda.- El cumplimiento de las sentencias de revisión de los tribunales colegiados de circuito queda bajo la responsabilidad de la sala correspondiente del Tribunal Fiscal de la Federación, sin que, para ese efecto, sean aplicables los artículos 104 y 105 de la Ley de Amparo, que se refieren a la ejecución de las ejecutorias de amparo.

EL AMPARO CONTRA EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

5.1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES.

Hemos expuesto la manera como las autoridades administrativas pueden impugnar las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación mediante el recurso de revisión, que constituye un control de legalidad.

En este capítulo examinaremos el medio de defensa de los particulares: el juicio de amparo, que se encuentra previsto en los

artículos 103 y 107 constitucionales ⁵⁰³ y su ley reglamentaria (Ley de Amparo), y que, a diferencia de la revisión, es un control constitucional.

Sin pretender estudiar todas las concepciones que históricamente se han dado en relación con nuestro juicio de amparo, mencionaremos algunas para tener una idea más o menos precisa sobre su significación.

La mayoría de los tratadistas define al amparo como un sistema de control constitucional, toda vez que tiende a invalidar los actos de autoridad (in genere) que contravengan disposiciones de la Ley Fundamental.

De esta guisa, y encuadrando al juicio de amparo dentro de las que él llama garantías de la Constitución, ⁵⁰⁴ Fix Zamudio estima que:

"El amparo es un proceso, puesto que constituye un procedimiento armónico, autónomo y ordenado a la composición de los conflictos entre las autoridades y las personas individuales y colectivas, por violación, desconocimiento o incertidumbre de las normas fundamentales, y que se caracteriza por conformar un remedio procesal de invalidación." ⁵⁰⁵

El mencionado autor entiende por garantías de la Constitución no a los derechos públicos subjetivos que consigna la Ley Fundamental, a los que denomina "*garantías fundamentales*", sino a los

⁵⁰³ GÓNGORA PIMENTEL, GENARO DAVID y ACOSTA ROMERO, MIGUEL, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Legislación. Jurisprudencia. Doctrina*, Editorial Porrúa, México, 1983, Primera Edición. Páginas 408 y siguientes.

⁵⁰⁴ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *El Juicio de Amparo*, Editorial Porrúa, México, 1964, Primera Edición. Páginas 78 y 79.

⁵⁰⁵ *Ibid.*, Página 96.

“métodos procesales represivos y reparadores, que dan efectividad a los mandatos fundamentales, cuando son desconocidos, violados o existe incertidumbre respecto de su forma o contenido.”⁵⁰⁶

Como acertadamente lo afirma Fix Zamudio, el amparo es un procedimiento que *“compone conflictos”*, es decir, dirime un litigio, el cual versa sobre si un acto de autoridad (lato sensu) es constitucional o inconstitucional.

Ignacio Burgoa critica el anterior concepto diciendo que no hay razón para incluir, en la definición del juicio de amparo, conceptos de la doctrina procesal extranjera;⁵⁰⁷ asevera que señalando que el amparo procede contra cualquier acto inconstitucional de autoridad y que tiene como finalidad su invalidación, se entiende claramente la teleología y procedencia del citado medio de control.

Estimamos que Fix Zamudio está en lo cierto al conceptualizar al amparo como un procedimiento que dirime controversias y que invalida los actos reclamados, pero consideramos que su definición es incompleta, pues no señala que el acto que importe la violación de las normas fundamentales debe producir un agravio personal y directo a un gobernado, que el amparo es un juicio extraordinario, ni que las sentencias que se pronuncian sólo producen

⁵⁰⁶ Ibid., Página 58.

⁵⁰⁷ BURGOA, IGNACIO, *El Juicio de Amparo*, Editorial Porrúa, México, 1997, Trigesimatercera Edición, Página 175.

efectos entre las partes, cuestiones de suma importancia para conocer la naturaleza del juicio de garantías.

Por su parte, Alfonso Noriega sostiene que:

“El amparo es un sistema de defensa de la Constitución y de las garantías individuales, de tipo jurisdiccional, por vía de acción, que se tramita en forma de juicio ante el Poder Judicial Federal y que tiene como materia las leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales, o impliquen una invasión de la soberanía de la Federación en la de los Estados o viceversa y que tiene como efectos la nulidad del acto reclamado y la reposición del quejoso en el goce de la garantía violada, con efectos retroactivos al momento de la violación.”⁵⁰⁸

Este autor nos habla de un “sistema de defensa de la Constitución y de las garantías individuales”; consideramos que es redundante, pues al aseverar que el amparo preserva o defiende a la Constitución, en ésta, obviamente, están comprendidas las garantías individuales; por lo demás estimamos correcta la definición, con la salvedad de que no se debe prejuzgar diciendo que la materia del amparo es un acto de autoridad inconstitucional, pues si bien un acto del poder público es el que se somete al control, su constitucionalidad o inconstitucionalidad será lo que se resuelva al decidirse el fondo del juicio.

Advertimos que Noriega no alude en su definición a la naturaleza extraordinaria del juicio de amparo, es decir, no manifiesta

⁵⁰⁸ NORIEGA, ALFONSO, *Lecciones de Amparo*, Editorial Porrúa, México, 1975, Primera Edición, Página 56.

que éste es un medio jurídico extraordinario o subsidiario para que el gobernado, afectado por un acto de autoridad, obtenga la reparación del agravio o restitución en el goce de la garantía violada; cuestión esencial para no confundir al juicio de garantías con los recursos ordinarios.

Ignacio Burgoa, a su vez, describe al amparo de la siguiente manera.:

“Es un juicio o proceso que se inicia por la acción que ejercita cualquier gobernado ante los órganos jurisdiccionales federales contra todo acto de autoridad (lato sensu) que le cause un agravio en su esfera jurídica y que considere contrario a la Constitución, teniendo por objeto invalidar dicho acto o despojarlo de su eficacia por su inconstitucionalidad o ilegalidad en el caso concreto que lo origine.”⁵⁰⁹

Este tratadista comprende dentro de su definición a un elemento esencial para la procedencia del amparo: el agravio, el cual, de acuerdo con la fracción I del artículo 107 constitucional, debe existir para hacer procedente el juicio constitucional; pero tampoco incluye, a la naturaleza extraordinaria del juicio de garantías.

Atinado es el apunte de Tron Petit, para quien el amparo:

“... se ha revelado como un medio jurídico de protección, tutela y preservación de la constitucionalidad y es al mismo tiempo: a) El medio de defensa del gobernado, y b) El remedio frente a los actos inconstitucionales del gobernante.”⁵¹⁰

⁵⁰⁹ BURGOA, IGNACIO, Op. Ult. Cit., Página 173.

⁵¹⁰ TRON PETIT, JEAN CLAUDE, *Manual de los Incidentes en el Juicio de Amparo*, Editorial Themis, México, 1997, Primera Edición, Página 3.

Podemos afirmar que, en términos generales, los autores antes mencionados coinciden en sus definiciones con respecto al amparo; es decir, están de acuerdo en que nuestro medio de control constitucional se desenvuelve al través de un juicio o proceso ante un órgano jurisdiccional, por vía de acción y en que produce efectos reparadores.

Gudiño Pelayo lo explica de manera concisa pero con nitidez:

“El amparo es un proceso jurisdiccional y tal es la naturaleza que le corresponde dentro del ámbito jurídico. En consecuencia, éste será su género próximo; la diferencia específica se encuentra en el objeto propio del amparo y en las funciones y finalidades del mismo. El objeto del juicio de amparo es la propia Constitución.”⁵¹¹

Por lo antes expuesto, estimamos que el amparo es un medio de control constitucional de tipo jurisdiccional, que opera por vía de acción y que se desenvuelve a través de un proceso incoado por el gobernado ante los tribunales federales -con la variante de los casos de jurisdicción concurrente- solicitando que se declare inconstitucional un acto de autoridad (lato sensu) que le perjudica en forma directa, ya sea para invalidarlo, o para que no se le aplique -si se trata de una ley en sentido material-, sólo en el caso específico de que se trate, y obtener nuevamente el goce de la garantía individual violada, siempre que con anterioridad se hayan promovido los recursos comunes

⁵¹¹ GUDIÑO PELAYO, JOSÉ DE JESÚS, *Introducción al Amparo Mexicano*, Editorial Limusa e ITESO, México, 1999, Segunda Edición, Página 66.

precedentes para impugnar el acto relativo, salvo en los casos de excepción indicados en la Constitución y en la Ley de Amparo.

En efecto, el artículo 107, fracción I, constitucional, hace patente que el amparo es un control de naturaleza jurisdiccional y que sólo opera por vía de acción.

El hecho de que el amparo se tramite en forma de proceso, significa que entraña un conjunto de actos jurídicamente reglados e interrelacionados que se realizan ante un juez así como por el propio órgano jurisdiccional, con la finalidad de resolver una controversia constitucional. Para que el proceso pueda tener lugar, es indispensable la existencia de la potestad del Estado, para hacer actuar la voluntad de la ley (jurisdicción), y la del gobernado, mediante la cual está en posibilidad de actuar ante los órganos jurisdiccionales estatales (garantía de acción procesal).

Tratándose del proceso de amparo, el Estado realiza la mencionada potestad a través del Poder Judicial Federal, mientras que el particular provoca la actividad jurisdiccional de la Federación, con el ejercicio de la acción de amparo; sin que deba considerarse, según lo explica Fix Zamudio,⁵¹² como elemento de esta acción la existencia de un acto de autoridad contraventor de algún derecho público subjetivo, circunstancia que, en todo caso, será necesaria para que el tribunal conceda el amparo, pero no para que proceda la acción.

⁵¹² FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, Op. Ult. Cit., Página 102.

No es nuestra intención hacer un estudio analítico sobre la naturaleza jurídica del proceso, -concretamente sobre el proceso de amparo-, lo cual rebasaría, y con mucho, los límites de este trabajo, y únicamente deseamos precisar que nuestro juicio de garantías se traduce en un verdadero proceso, porque se desarrolla mediante la realización de diversos actos jurídicos, llevados a cabo por el juez y las partes, que se encuentran relacionados entre sí y concluye con una resolución judicial.

Asimismo, debemos subrayar que del amparo conoce un órgano jurisdiccional, es decir, el quejoso (gobernado afectado por un acto de autoridad que él considera contraventor del orden jurídico fundamental) al solicitar la protección de la justicia, debe acudir ante una autoridad perteneciente al Poder Judicial Federal (salvo los casos de jurisdicción concurrente y de competencia auxiliar). La anterior aserción viene a colación, porque a través del devenir histórico se ha observado la existencia de organismos de control constitucional, que no han sido de naturaleza estrictamente jurisdiccional.

Se debe poner de relieve, además, que el juicio de amparo no es un recurso "*stricto sensu*", puesto que no entraña la continuación de un juicio ordinario ni crea una nueva instancia, sino que implica el surgimiento de otro juicio independiente.

Fix Zamudio dice que recurso, en su conceptualización procesal, es un medio de impugnación que tiene por objeto reformar

alguna resolución; y concluye afirmando que el amparo es un remedio procesal de invalidación y no un recurso "*stricto sensu*".⁵¹³

Burgoa también sostiene que el amparo no es un recurso "*stricto sensu*", -aunque en sentido amplio sí lo es-, sino un juicio "*sui generis*", porque mediante él se constata si el acto reclamado viola o no garantías individuales, y no si la ley respectiva es aplicada correctamente -finalidad que corresponde a los recursos "*stricto sensu*"-, además, porque no resuelve sobre las pretensiones expuestas en un principio por las partes, y porque las relaciones juridico-procesales que el amparo y los recursos originan, son de diferente naturaleza, exceptuando al amparo directo pues en realidad configura un "*recurso extraordinario*".⁵¹⁴

Adoptando estas ideas en lo general podemos apuntar que, en efecto, durante la tramitación de un recurso "*stricto sensu*", las partes siguen siendo las mismas que comparecieron en primera instancia (actor y demandado), mientras que en el proceso de amparo las partes son, por un lado, el quejoso (que puede ser el actor o demandado original), y por el otro, la autoridad responsable; por lo que no puede considerarse que el juicio de garantías sea un recurso en sentido estricto. Además, a diferencia de los recursos, en el amparo se puede plantear la inconstitucionalidad de una ley, reglamento o tratado internacional.

⁵¹³ Ibid., Páginas 94 a 96

⁵¹⁴ BURGOA, IGNACIO, Op. Ult. Cit., Páginas 177 y siguientes.

De acuerdo con las nociones antes expuestas, podemos afirmar que en virtud de que el Tribunal Fiscal de la Federación es un órgano del Estado, sus resoluciones están sujetas al control constitucional. En cada caso concreto será autoridad responsable la sala o el magistrado instructor que haya pronunciado el fallo que se impugne, el cual tendrá la calidad de "acto reclamado".

Esto significa que el proceso que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación, es susceptible de ser revisado, desde el punto de vista constitucional, en otro proceso, que no es otro más que el juicio de garantías. Sin embargo, el amparo está vedado a las autoridades, aun cuando hubieran participado como partes en el proceso administrativo, según jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.⁵¹⁵

Por otra parte, la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales y la propia Constitución, hacen alusión a dos procedimientos para que se desarrolle el juicio de garantías, que son, a saber: el directo, que se promueve ante los tribunales colegiados de circuito; y el indirecto, que se tramita, en primera instancia, ante los Juzgados de Distrito. El hecho de que existan estos dos procedimientos no significa que cada uno tenga teleología diferente, pues como ya lo hemos afirmado, el amparo tiene como finalidad defender, en favor del gobernado, a la Ley Fundamental.

⁵¹⁵ Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, Páginas 428 y 429.

Dependiendo de su naturaleza, los actos del Tribunal Fiscal de la Federación pueden impugnarse en la vía directa o en la indirecta; pero es importante el señalamiento exacto de la autoridad responsable: Primera o Segunda Sección de la Sala Superior, Sala Regional o, en su caso, magistrado instructor, como se advierte del siguiente criterio:

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AMPARO IMPROCEDENTE CONTRA UNA DE SUS SALAS CUANDO EL ACTO RECLAMADO FUE EMITIDO POR UN MAGISTRADO INSTRUCTOR.- Si en la demanda de garantías se señaló como autoridad responsable a una Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, pero de las constancias de autos aparece que el acuerdo que constituye el acto reclamado fue emitido por un Magistrado instructor y éste no fue señalado como autoridad responsable, ni, por ende, fue oído en el juicio, no es jurídicamente posible examinar la constitucionalidad de tal acto y, entonces, procede sobreseer en el juicio de garantías."⁵¹⁶

5.2. AMPARO DIRECTO.

Es bien sabido que la procedencia genérica del juicio de amparo está prevista en el artículo 103 constitucional (reiterado por el primero de la Ley de Amparo), que establece que pueden tener el carácter de actos reclamados los actos de autoridad que violen garantías individuales, así como los que impliquen invasión de facultades entre los Estados y la Federación.⁵¹⁷

⁵¹⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Precedentes Relevantes de la Octava Época que no han integrado jurisprudencia, Materia Administrativa, 1998, Página 46.

⁵¹⁷ GÓNGORA PIMENTEL, GENARO, Op. Cit., Páginas 1 y siguientes.

Para la materia administrativa, el amparo directo, también llamado “recurso de inconstitucionalidad” como asevera Góngora Pimentel,⁵¹⁸ se encuentra previsto en el artículo 107, fracción V, inciso b), de nuestra Carta Magna, que dice:

“En materia administrativa, cuando se reclamen por particulares sentencias definitivas y resoluciones que ponen fin al juicio dictadas por tribunales administrativos o judiciales no reparables por algún recurso, juicio o medio ordinario de defensa legal.”

De esta disposición fundamental, reiterada por el artículo 158 de la Ley de Amparo,⁵¹⁹ se infiere con facilidad que son las sentencias definitivas así como las resoluciones que pongan fin al proceso administrativo pronunciadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, las susceptibles de reclamación directamente ante los tribunales colegiados de circuito, pudiendo la Suprema Corte de Justicia de la Nación ejercer su facultad de atracción cuando estime que un asunto lo amerite (artículo 107, fracción V, último párrafo, constitucional). Desde luego que en cada caso concreto será competente el tribunal que se encuentre en el lugar donde resida la sala fiscal responsable. Sobre este particular, es acertado el comentario de Urbina Nandayapa, quien manifiesta que:

“La siguiente instancia para el particular afectado por una resolución contraria en el Tribunal Fiscal de la Federación es acudir en demanda de amparo directo ante el Tribunal Colegiado de Circuito

⁵¹⁸ Ibid., Página 30.

⁵¹⁹ GÓNGORA PIMENTEL, GENARO DAVID y SAUCEDO ZAVALA, MARÍA GUADALUPE, *Ley de Amparo. Doctrina Jurisprudencial. Compilación de Tesis*, Editorial Porrúa, México, 1995, Primera Edición, Tomo II, Páginas 2812 y siguientes.

que corresponda, en materia administrativa, si existe este tipo de Tribunal en la circunscripción que corresponda.”⁵²⁰

La sentencia definitiva es la resolución que emite un tribunal y que decide el litigio en cuanto a lo principal o, como dice Briseño Sierra, la que define *“las pretensiones contrapuestas después de un debate procesal.”*⁵²¹

Tratándose de los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación, tienen esa calidad las sentencias que, en los términos del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, reconocen la validez o declaran la nulidad de la resolución administrativa impugnada, porque deciden el fondo de la controversia determinando si procede o no la pretensión de la parte actora.

Además de las sentencias definitivas, desde 1988⁵²² también se pueden impugnar en la vía directa las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación que pongan fin al juicio, las cuales, de acuerdo con el artículo 46 de la Ley de Amparo, son las que *“sin decidir el juicio en lo principal, lo dan por concluido.”* En esta categoría se ubican, por ejemplo, las resoluciones que desechan o tienen por no interpuesta la demanda y las que sobreseen el juicio.

⁵²⁰ URBINA NANDAYAPA, ARTURO, *El Contribuyente ante las Revisiones Fiscales. Desde la orden de visita hasta los medios de defensa*, Editorial SICCO, México, 1998, Primera Edición, Página 182.

⁵²¹ BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, *El Control Constitucional de Amparo*, Editorial Trillas, México, 1990, Primera Edición, Página 238.

⁵²² CHÁVEZ PADRÓN, MARTHA, *Evolución del Juicio de Amparo y del Poder Judicial Federal Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1990, Primera Edición, Página 268.

Es conveniente recalcar que el amparo directo sólo es procedente contra las sentencias definitivas y las resoluciones que pongan fin al juicio que tengan la característica de ser irrecurribles en vía ordinaria.

En el amparo directo pueden plantearse violaciones cometidas durante la secuela del proceso y/o al dictarse la propia resolución, siempre que, respecto a las primeras, hayan afectado las defensas del quejoso trascendiendo al sentido del fallo.

Los errores "*in procedendo*" que, como asevera Noriega, se cometen en la fase de tramitación del proceso,⁵²³ están enumerados, para los juicios civiles, administrativos o del trabajo, en el artículo 159 de la Ley de Amparo a cuyo texto nos remitimos.⁵²⁴ Debiéndose poner de manifiesto que, en los términos del artículo 166, fracción IV, de la propia ley, el quejoso debe precisar en su demanda la parte del procedimiento en el que el tribunal cometió la violación y la razón por la que se le dejó indefenso.

Pero no toda violación al procedimiento da lugar a la concesión del amparo a fin de que se reponga y se subsane la violación cometida: es indispensable que se trate de una infracción a una parte sustancial del procedimiento que haya dejado indefenso al quejoso, de una gravedad o trascendencia tal que, suponiendo que no

⁵²³ NORIEGA, ALFONSO, *Lecciones...*, Op. Cit., Página 385.

⁵²⁴ BAZDRESCH, LUIS, *El Juicio de Amparo. Curso general*, Editorial Trillas, México, 1997, Tercera Reimpresión de la Quinta Edición (1989), Páginas 244 y siguientes.

que corresponda, en materia administrativa, si existe este tipo de Tribunal en la circunscripción que corresponda.”⁵²⁰

La sentencia definitiva es la resolución que emite un tribunal y que decide el litigio en cuanto a lo principal o, como dice Briseño Sierra, la que define *“las pretensiones contrapuestas después de un debate procesal.”*⁵²¹

Tratándose de los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación, tienen esa calidad las sentencias que, en los términos del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, reconocen la validez o declaran la nulidad de la resolución administrativa impugnada, porque deciden el fondo de la controversia determinando si procede o no la pretensión de la parte actora.

Además de las sentencias definitivas, desde 1988⁵²² también se pueden impugnar en la vía directa las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación que pongan fin al juicio, las cuales, de acuerdo con el artículo 46 de la Ley de Amparo, son las que *“sin decidir el juicio en lo principal, lo dan por concluido.”* En esta categoría se ubican, por ejemplo, las resoluciones que desechan o tienen por no interpuesta la demanda y las que sobreseen el juicio.

⁵²⁰ URBINA NANDAYAPA, ARTURO, *El Contribuyente ante las Revisiones Fiscales. Desde la orden de visita hasta los medios de defensa*, Editorial SICCO, México, 1998, Primera Edición, Página 182.

⁵²¹ BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, *El Control Constitucional de Amparo*, Editorial Trillas, México, 1990, Primera Edición, Página 238.

⁵²² CHÁVEZ PADRÓN, MARTHA, *Evolución del Juicio de Amparo y del Poder Judicial Federal Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1990, Primera Edición, Página 268.

Es conveniente recalcar que el amparo directo sólo es procedente contra las sentencias definitivas y las resoluciones que pongan fin al juicio que tengan la característica de ser irrecurribles en vía ordinaria.

En el amparo directo pueden plantearse violaciones cometidas durante la secuela del proceso y/o al dictarse la propia resolución, siempre que, respecto a las primeras, hayan afectado las defensas del quejoso trascendiendo al sentido del fallo.

Los errores "*in procedendo*" que, como asevera Noriega, se cometen en la fase de tramitación del proceso,⁵²³ están enumerados, para los juicios civiles, administrativos o del trabajo, en el artículo 159 de la Ley de Amparo a cuyo texto nos remitimos.⁵²⁴ Debiéndose poner de manifiesto que, en los términos del artículo 166, fracción IV, de la propia ley, el quejoso debe precisar en su demanda la parte del procedimiento en el que el tribunal cometió la violación y la razón por la que se le dejó indefenso.

Pero no toda violación al procedimiento da lugar a la concesión del amparo a fin de que se reponga y se subsane la violación cometida: es indispensable que se trate de una infracción a una parte sustancial del procedimiento que haya dejado indefenso al quejoso, de una gravedad o trascendencia tal que, suponiendo que no

⁵²³ NORIEGA, ALFONSO, *Lecciones...*, Op. Cit., Página 385.

⁵²⁴ BAZDRESCH, LUIS, *El Juicio de Amparo. Curso general*, Editorial Trillas, México, 1997, Tercera Reimpresión de la Quinta Edición (1989), Páginas 244 y siguientes.

se hubiera incurrido en ella, sea razonablemente probable que el sentido de la sentencia sería distinto.

Conviene tener presente que, como bien lo hacen notar Bazdresch⁵²⁵ y Castro,⁵²⁶ en el amparo contra los tribunales administrativos las aludidas violaciones procesales no requieren de la preparación a que se refiere el artículo 161 de la Ley de Amparo (aplicable únicamente a la materia civil), consistente en que la violación se debe reclamar en el curso del procedimiento y, en su caso, plantearse como agravio en la segunda instancia si se cometió en la primera.

Para los particulares el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación es uniinstancial, así que no existe la posibilidad de plantear una violación en la "segunda instancia". El problema se presenta en relación con las infracciones que llegara a cometer el magistrado instructor. ¿Es necesario preparar el amparo impugnándolas mediante el recurso de reclamación? La respuesta es negativa, pues el artículo 161 en cita sólo se aplica en materia civil (excepto en los amparos promovidos por menores o incapaces y en asuntos que versen sobre el estado civil o el orden y la estabilidad de la familia).

No obstante, estimamos que, respetando el principio de definitividad que rige el juicio de amparo, se deberían reformar el

⁵²⁵ Ibid., Página 263.

⁵²⁶ CASTRO, JUVENTINO V., *El Sistema del Derecho de Amparo*, Editorial Porrúa, México, 1992, Segunda Edición, Páginas 100 y 101.

precepto legal mencionado, así como el artículo 107, fracción III, inciso a), constitucional, para exigir que también en el proceso que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación la violación procesal deba ser impugnada mediante el recurso ordinario, para poder ser planteada con posterioridad en el juicio de amparo, pues no vemos la razón para excluir al contencioso administrativo de la necesidad de fijar la definitividad de los actos intraprocesales.

Es pertinente recordar que las multicitadas violaciones procesales solamente pueden impugnarse al reclamarse la sentencia definitiva o la resolución que haya puesto fin al juicio, sin que sea necesario señalar como autoridad responsable al magistrado instructor que las hubiera cometido; esto quiere decir que la sala fiscal es la que asume la responsabilidad de dichas violaciones pues, en su caso, el amparo se concede contra ella.

El otro tipo de violaciones que pueden plantearse en la demanda de amparo directo son las llamadas "*in judicando*", que son las que comete el tribunal responsable en la fase decisoria, es decir, al pronunciar sentencia. Son las que Fix Zamudio denomina "*de fondo*", en las que incurre "*el juez o tribunal en la sentencia o la resolución que pone fin al juicio.*"⁵²⁷ A esta clase de infracciones se refiere el artículo 158, segundo párrafo, de la Ley de Amparo.⁵²⁸

⁵²⁷ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Ensayos sobre el Derecho de Amparo*, Editorial Porrúa, México, 1999, Segunda Edición, Página 31.

⁵²⁸ GÓNGORA PIMENTEL, GENARO DAVID y SAUCEDO ZAVALA, MARÍA GUADALUPE, Op. Cit., Tomo II, Página 2812.

Además de las violaciones "in procedendo" e "in judicando", el quejoso puede plantear en su demanda de amparo directo, de acuerdo con los artículos 158, último párrafo, y 166, fracción IV, de la Ley de Amparo, que a su juicio es inconstitucional la ley, tratado internacional o reglamento que le hubiera sido aplicado por el Tribunal Fiscal de la Federación. Esto es lo que Fix Zamudio llama "recurso de inconstitucionalidad de las leyes."⁵²⁹

Sobre este punto, atinado es el apunte de Carrasco Iriarte quien, en referencia al amparo directo, explica:

"Éste procede contra sentencias definitivas emitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación, Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal y tribunales administrativos de los estados, respecto de las cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificadas o revocadas. Aquí se pueden formular conceptos de violación combatiendo la inconstitucionalidad de la ley fiscal, así como violaciones propias a las garantías en el fallo que se impugne."⁵³⁰

Es cierto que, como asevera Góngora Pimentel, en estos casos "no se enjuicia directamente a la ley"⁵³¹ puesto que el acto reclamado es una sentencia; no obstante, a través de la aplicación que de la ley realiza el tribunal responsable, el tribunal colegiado de circuito puede llegar a declarar que un ordenamiento general contraviene algún precepto constitucional, cumpliendo de cualquier manera con la función

⁵²⁹ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Ensayos...*, Op. Cit., Página 203.

⁵³⁰ CARRASCO IRIARTE, HUGO, *Amparo en Materia Fiscal*, Editorial Harla, México, 1998, Primera Edición, Página 3.

⁵³¹ GÓNGORA PIMENTEL, GENARO DAVID, *Introducción ...*, Op. Cit.,
Página 30

que tiene encomendada el Poder Judicial Federal y a la que se refiere Urbina Nandayapa en los siguientes términos:

“Corresponde por tanto, al Poder Judicial, ser el bastión de la justicia y el contrapeso frente al abuso de los otros poderes, mediante la aplicación de una justicia rápida y expedita, encuadrada en un debido marco de legalidad, que legitime la constitucionalidad de leyes tributarias, si éstas son demostradas mediante los debidos argumentos y razonamientos jurídicos en pro de la buena aplicación del derecho, y en caso contrario declare la inconstitucionalidad de leyes demostradas en ese tenor, para hacer nugatoria su aplicación.”⁵³²

Cuando el tribunal colegiado decida sobre la constitucionalidad de una ley su sentencia es recurrible ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, caso en el que el juicio de amparo directo tiene dos instancias, en los términos de la fracción IX del artículo 107 constitucional que dice:

“Las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito no admiten recurso alguno, a menos de que decidan sobre la inconstitucionalidad de una ley o establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución cuya resolución, a juicio de la Suprema Corte de Justicia y conforme a acuerdos generales, entrañe la fijación de un criterio de importancia y trascendencia. Sólo en esta hipótesis procederá la revisión ante la Suprema Corte de Justicia, limitándose la materia del recurso exclusivamente a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales.”⁵³³

⁵³² URBINA NANDAYAPA, ARTURO DE JESÚS, *El Juicio de Amparo contra Leyes Tributarias*, Editorial PAC, México, 1994, Primera Edición. Página 68

⁵³³ Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación del 11 de junio de 1999, en vigor al día siguiente.

Como se ve, el recurso contra las sentencias de los tribunales colegiados, en los casos apuntados, ya no es abierto, sino que sólo será procedente cuando a criterio de la Corte el asunto sea de importancia y trascendencia.

Debemos enfatizar que la declaratoria de inconstitucionalidad de una ley, tratado internacional o reglamento que llegara a pronunciar un tribunal colegiado, solamente surte efectos en el caso concreto, es decir, sólo origina que el amparo se conceda contra la sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación que constituye el acto reclamado, con la finalidad de que en un nuevo fallo "desaplique" la norma jurídica en el caso específico, de acuerdo con la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación intitulada: **"CONTRIBUCIONES. EFECTOS QUE PRODUCE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CUANDO SE RECLAMA UNA NORMA TRIBUTARIA."**⁵³⁴

Por otra parte, la demanda de amparo directo, que debe cumplir los requisitos que señala el artículo 166 de la Ley de Amparo, se debe presentar ante la Sala Superior o sala regional que haya emitido la sentencia reclamada, cuyo presidente debe rendir informe justificado al mismo tiempo que remita la demanda al tribunal colegiado (artículos 168 y 169 de la Ley de Amparo y 26, fracción XII, 22, fracción

⁵³⁴ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo VIII, Noviembre de 1998, Página 11.

IV, y 35, fracción II, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación).

Por lo que hace al fallo del juicio constitucional, Octavio A. Hernández nos proporciona la siguiente definición:

“La sentencia en el juicio de amparo es la decisión legítima del órgano de control constitucional expresada en un documento específico, por cuyo medio dicho órgano resuelve, con efectos relativos y, en su caso, conforme a estricto derecho, la cuestión principal sometida a su consideración o las cuestiones incidentales que surgen en el proceso, o resuelve en algunos casos, que el juicio se sobresea.”⁵³⁵

Bien dice el autor que la sentencia principal, en caso de no sobreseer el juicio, decide la cuestión de fondo, que se refiere a la constitucionalidad de la resolución reclamada.

Al dictar sentencia, el tribunal colegiado debe dar respuesta a los conceptos de violación planteados por el quejoso, pudiendo, en los términos del artículo 76 bis, fracción VI, de la Ley de Amparo, suplir la deficiencia de la queja.

Consideramos que sería conveniente que la Ley de Amparo estableciera, como lo hace el Código Fiscal de la Federación en el artículo 237, que el tribunal colegiado debe examinar, preferentemente, los conceptos de violación que se refieran al fondo del asunto, con la finalidad de que, antes de conceder un amparo “para

⁵³⁵ HERNÁNDEZ, OCTAVIO A., *Curso de Amparo*, Editorial Porrúa, México, 1983, Segunda Edición, Página 292.

efectos", determine si procede el otorgamiento de la protección constitucional en forma lisa y llana.

Calificándola de "aberración jurídica", Martínez Pineda se refiere a la decisión de conceder el amparo "para efectos" como el caso en el que, sin estudiar el fondo del asunto, el tribunal colegiado "da lecciones a la responsable sobre el tratamiento procesal que debe seguir para dictar nueva sentencia."⁵³⁶

No es exacto que el amparo para determinados efectos constituya una "aberración jurídica", puesto que se sustenta en la imposibilidad legal que tienen los tribunales del Poder Judicial Federal para sustituir al tribunal responsable que es el que, en todo caso, debe resolver en definitiva el juicio ordinario de que se trate. No obstante, insistimos en proponer la reforma a la que nos referimos líneas arriba.

Por otra parte, debemos poner de manifiesto que aun cuando el particular hubiera obtenido ante el Tribunal Fiscal de la Federación una sentencia que declaró la nulidad para efectos de la resolución administrativa impugnada, está legitimado para promover el juicio de amparo directo en su contra si considera que la nulidad debió ser lisa y llana.⁵³⁷

⁵³⁶ MARTÍNEZ PINEDA, ÁNGEL, *Aberraciones Jurídicas en el Amparo*, en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Tomo XXXVI, Números 148 a 150, Editorial UNAM, México, Julio-Diciembre de 1986, Página 147.

⁵³⁷ Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, compilación *Jurisprudencia por contradicción de tesis*, Octava Época, Tomo III, Página 563.

Finalmente, es importante destacar que el amparo es improcedente contra las sentencias y demás resoluciones pronunciadas por los tribunales colegiados en revisión fiscal, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, en relación con la fracción I-B del artículo 104 constitucional. La improcedencia también alcanza a las sentencias que pronuncie el Tribunal Fiscal de la Federación en cumplimiento de ejecutorias de los tribunales colegiados de circuito.

5.3. AMPARO INDIRECTO.

La procedencia del amparo indirecto es bastante amplia, sobre todo en materia administrativa que comprende tanto el amparo contra leyes como el amparo contra actos del Poder Ejecutivo. Como bien lo dice Gudiño Pelayo, *"todo acto que no sea sentencia definitiva ni resolución que ponga fin al juicio debe impugnarse en amparo indirecto"*.⁵³⁸ Sin embargo, dada la temática del presente trabajo, sólo nos vamos a referir en este apartado a los casos en que el amparo indirecto es procedente contra resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación.

En virtud de que, en función de la regla general prevista por la fracción III inciso a), del artículo 107 constitucional, el particular que es parte en los juicios administrativos debe esperar a que el

⁵³⁸ GUDIÑO PELAYO, JOSÉ DE JESÚS, Op. Cit., Páginas 48 y 49.

Tribunal Fiscal de la Federación pronuncie sentencia definitiva para, en caso de ser adversa a sus intereses, defenderse mediante la vía constitucional, en la gran mayoría de los casos el amparo contra el Tribunal Fiscal de la Federación (al igual que contra los otros tipos de tribunales) es directo, de acuerdo con lo expuesto en el inciso inmediato anterior.

La vía indirecta del juicio de amparo se encuentra prevista en el artículo 107, fracción VII, constitucional en los siguientes términos:

“El amparo contra actos en juicio, fuera de juicio o después de concluido, o que afecten a personas extrañas al juicio, contra leyes o contra actos de autoridad administrativa se interpondrá ante el juez de Distrito bajo cuya jurisdicción se encuentre el lugar en el que el acto reclamado se ejecute o trate de ejecutarse, y su tramitación se limitará al informe de la autoridad, a una audiencia para la que se citará en el mismo auto en el que se mande pedir el informe y se recibirán las pruebas que las partes interesadas ofrezcan y oirán los alegatos, pronunciándose en la misma audiencia la sentencia.”.

El artículo 114 de la Ley de Amparo se encarga de reglamentar esta disposición fundamental.

De esta manera, el amparo indirecto es procedente contra actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo: ejecutados fuera de juicio o después de concluido; dictados dentro del proceso siempre y cuando impliquen una ejecución de imposible reparación; o que afecten a personas extrañas al juicio (incisos b) y c) de la fracción

III del artículo 107 constitucional y fracciones III, IV y V del artículo 114 de la Ley de Amparo).

Los actos de los tribunales emitidos fuera de un juicio, como dice José R. Padilla, "son *aquellos que no forman parte del desenvolvimiento de un proceso contencioso*".⁵³⁹ Es decir, se trata de actuaciones de los órganos jurisdiccionales que, por no tener lugar dentro de un proceso, son, más bien, materialmente administrativas, como los medios preparatorios a juicio, las diligencias de jurisdicción voluntaria y las relacionadas con nombramientos, adscripciones y responsabilidades de funcionarios.

Ante el Tribunal Fiscal de la Federación sólo se tramitan juicios, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 11 de su ley orgánica, así que no se presentan los actos prejudiciales ni los de jurisdicción voluntaria. Pero los actos administrativos relativos a los nombramientos, adscripción y responsabilidad de funcionarios que, evidentemente son dictados fuera de juicio, son susceptibles -si afectan el interés jurídico de algún gobernado- de impugnación vía amparo.

La categoría de "*actos dictados después de concluido el juicio*", comprende a los que se pronuncian en ejecución de la sentencia. Y tratándose del Tribunal Fiscal de la Federación, es claro que son de esta especie las resoluciones de queja por repetición de la resolución anulada, por exceso o defecto en el cumplimiento de la

⁵³⁹ PADILLA, JOSÉ R., *Sinopsis de Amparo*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1996, Cuarta Edición, Página 212.

sentencia y por omisión de ese cumplimiento, a que se refiere el artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación.

Bien apunta Lucero Espinosa al manifestar que, toda vez que la queja solo se puede promover una vez, *"si la autoridad insiste en el incumplimiento del fallo, el particular únicamente cuenta con el juicio de amparo para obligar a la demandada a cumplir con la sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación."*⁵⁴⁰

Otro de los casos de procedencia del amparo indirecto contra el Tribunal Fiscal de la Federación, se refiere a la impugnación de actos pronunciados durante la substanciación del juicio (sin que se trate, obviamente, de la resolución que le pone fin) que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución de imposible reparación.

La aplicación práctica del texto de la fracción III, inciso b, del artículo 107 constitucional (reiterado en la fracción IV del artículo 114 de la Ley de Amparo) ha sido complicada. No es fácil determinar cuándo una resolución intraprocesal es de imposible reparación;⁵⁴¹ tan es así que -sostiene Bazdresch- *"el precepto ha sido interpretado de distinta manera"*.⁵⁴² Y en efecto, incluso la Suprema Corte de Justicia

⁵⁴⁰ LUCERO ESPINOSA, MANUEL. Op. Cit., Página 279.

⁵⁴¹ En relación con las diversas interpretaciones que se han dado a esta disposición legal pueden consultarse las obras de: SERRANO ROBLES, ARTURO, *El Juicio de Amparo en General y las Particularidades del Amparo Administrativo*, en *Manual del Juicio de Amparo*, Editorial Themis, México, 1994, Segunda Edición, Páginas 70 a 72. NORIEGA, ALFONSO, *Lecciones de Amparo*, Op. Cit., Páginas 289 y siguientes. BURGOA, IGNACIO, *El Juicio de Amparo*, Op. Cit., Páginas 637 y siguientes. CASTILLO DEL VALLE, ALBERTO DEL, *Segundo Curso de Amparo*, Edal Ediciones, México, 1998, Primera Edición, Páginas 49 y 50. GÓNGORA PIMENTEL, GENARO DAVID y SAUCEDO ZAVALA, MARÍA GUADALUPE, Op. Cit., Tomo II, Páginas 2370 y siguientes.

⁵⁴² BAZDRESCH, LUIS, Op. Ult. Cit., Página 76.

de la Nación ha cambiado de criterio al respecto en más de una ocasión.

La norma actualmente en vigor la ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aclarando que son actos (dentro de un juicio) de imposible reparación, aquéllos que afectan directamente derechos consagrados en la Constitución, excluyendo, obviamente, a los que únicamente interesan derechos procesales, los cuales importan una violación meramente formal que puede ser reparada si el perjudicado obtiene sentencia favorable, como se advierte de la jurisprudencia que dice:

“EJECUCIÓN DE IMPOSIBLE REPARACIÓN. ALCANCES DEL ARTÍCULO 107, FRACCIÓN III, INCISO B), CONSTITUCIONAL.- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 107, fracción III, inciso b), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos procede el amparo indirecto “Contra actos en juicio cuya ejecución sea de imposible reparación...”. El alcance de tal disposición, obliga a precisar que los actos procesales tienen una ejecución de imposible reparación, si sus consecuencias son susceptibles de afectar directamente alguno de los llamados derechos fundamentales del hombre o del gobernado que tutela la Constitución por medio de las garantías individuales, porque la afectación o sus efectos no se destruyen con el solo hecho de que quien la sufre obtenga una sentencia definitiva favorable a sus pretensiones en el juicio. Por el contrario no existe ejecución irreparable si las consecuencias de la posible violación se extinguen en la realidad, sin haber originado afectación alguna a los derechos fundamentales del gobernado y sin dejar huella en su esfera jurídica, porque tal violación es susceptible de ser reparada en amparo directo.”⁵⁴³

⁵⁴³ Apéndice 1917-1995, Tomo VI, Página 157.

De esta manera, se pueden considerar como actos en juicio de imposible reparación, por ejemplo, los que ordenan una inspección en el domicilio de un particular, los que admitan una prueba pericial contable en los libros de un gobernado y los que imponen una multa o un arresto.

Como excepción a la regla general que venimos comentando, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que, dada su trascendencia, las cuestiones de personalidad son impugnables en amparo indirecto, aun cuando sólo importen violaciones procesales.⁵⁴⁴

En relación con la impugnación de las leyes y demás ordenamientos de carácter general, cuando la aplicación se produzca al emitir el tribunal un acto intraprocesal, se debe tener presente la disposición contenida en el último párrafo del artículo 158 de la Ley de Amparo, con arreglo a la cual el amparo indirecto sólo es procedente si el acto dictado dentro del proceso es de imposible reparación. En caso de que el acto no sea de esa naturaleza, el afectado deberá esperar a que el tribunal pronuncie la resolución que ponga fin al juicio para plantear la inconstitucionalidad de una norma jurídica general, según lo expusimos en el inciso inmediato precedente.

Es de ingente importancia la promoción del amparo indirecto contra un acto procesal de imposible reparación, porque en el

⁵⁴⁴ Tesis Número CXXXIV 96, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo IV, Noviembre de 1996, Página 137.

amparo directo que se llegara a promover contra la resolución que ponga fin al juicio, no será procedente estudiar esa violación procesal, de acuerdo con el criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dice:

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INOPERANTES. SON AQUELLOS QUE, EN EL AMPARO DIRECTO, PLANTEAN LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES O ACTOS QUE DEBIERON IMPUGNARSE EN AMPARO INDIRECTO.- Cuando en un juicio de amparo directo se reclama un acto que reviste una ejecución de imposible reparación y la inconstitucionalidad de la ley en que se apoya, los conceptos de violación relativos deben declararse inoperantes si el quejoso tuvo oportunidad de impugnarlos en amparo indirecto, que debió promoverse a partir de que tuvo conocimiento del acto relativo.”⁵⁴⁵

Finalmente, el amparo indirecto contra actos del Tribunal Fiscal de la Federación dictados dentro o fuera del juicio, es procedente cuando afecten a personas extrañas a la controversia, en los términos de los artículos 107, fracción III, inciso c), constitucional y 114, fracción V, de la Ley de Amparo.

El proceso vincula únicamente a las partes quienes, para impugnar las resoluciones que perjudiquen sus intereses, deben someterse a la normatividad expuesta al inicio de este apartado. El tercero extraño se encuentra en una situación diferente, puesto que puede pedir amparo contra un acto que afecte su interés jurídico, con independencia de la naturaleza de ese acto, sin tener la obligación de

⁵⁴⁵ Ibid., Tomo VIII, Agosto de 1998, Página 501.

agotar recursos ordinarios y sin tener que esperar a que se resuelva el juicio en definitiva.

El tercero extraño es, como dice Noriega, *"la persona que sin haber intervenido en un juicio y, por tanto, sin haber sido oído en su defensa, sufre un perjuicio en su persona o patrimonio derivado de actos ejecutados dentro de dicho juicio o fuera de él."*⁵⁴⁶ En otras palabras, el tercero extraño a un juicio es toda persona física o moral que no es parte en el proceso y que, a pesar de ello, resulta afectada por un acto del tribunal.

No se debe confundir al tercero extraño con el tercero interesado a que se refiere la fracción IV del artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, pues este último sí tiene la calidad de parte en el proceso administrativo.

En relación con la figura del tercero extraño al juicio, es importante poner de manifiesto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha equiparado al demandado no emplazado con un extraño al proceso, con todas las consecuencias que ello implica, como se desprende de la jurisprudencia intitulada: ***"EMPLAZAMIENTO, IRREGULARIDADES EN EL. SON RECLAMABLES EN AMPARO INDIRECTO CUANDO EL QUEJOSO SE OSTENTA COMO PERSONA EXTRAÑA AL JUICIO POR EQUIPARACIÓN."***⁵⁴⁷

⁵⁴⁶ NORIEGA, ALFONSO, *Lecciones de Amparo*, Op. Cit., Página 294.

⁵⁴⁷ Apéndice 1917-1995, Tomo VI, Páginas 168 a 170.

La demanda de amparo indirecto, que debe cumplir los requisitos que menciona el artículo 116 de la Ley de amparo,⁵⁴⁸ debe presentarse ante el Juez de Distrito del lugar donde deba tener ejecución, trate de ejecutarse, se ejecute o se haya ejecutado el acto que se reclame, de acuerdo con el artículo 36 de la ley en cita.⁵⁴⁹

Por lo que hace al procedimiento del amparo indirecto, el artículo 107, fracción VII, constitucional, establece que una vez admitida la demanda, se limitará al informe justificado de la autoridad responsable y a una audiencia de pruebas, alegatos y sentencia. Es evidente que se pretende que el proceso sea sumario o “concentrado” como lo llama Juventino V. Castro.⁵⁵⁰ Aunque en la realidad, la mayoría de las veces en razón de diversos incidentes, recursos, ampliaciones de plazos y hasta de demanda y problemas para el desahogo de pruebas, se vuelve complicado.

La substanciación del juicio se encuentra regulada tanto por la Ley de Amparo como por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de los Tribunales Colegiados de Circuito.⁵⁵¹

La sentencia del Juez de Distrito que, si no sobreviene puede conceder o negar el amparo, siempre es recurrible mediante la

⁵⁴⁸ ROSALES AGUILAR, RÓMULO, *Formulario del Juicio de Amparo*, Editorial Porrúa, México, 1998, Novena Edición, Páginas 41 y siguientes. NORIEGA, ALFONSO, Op. Ult., Cit., Páginas 360 y siguientes.

⁵⁴⁹ HERNÁNDEZ, OCTAVIO A., Op. Cit., Páginas 108 y siguientes. BAZDRESCH, LUIS, Op. Ult. Cit., Página 133. BURGOA, IGNACIO, Op. Ult. Cit., Páginas 398 y siguientes.

⁵⁵⁰ CASTRO, JUVENTINO V., Op. Cit., Páginas 302 a 304.

⁵⁵¹ SERRANO ROBLES, ARTURO, Op. Cit., Páginas 87 y siguientes.

revisión, que abre la segunda instancia, lo que ha dado motivo para que al amparo indirecto también se le llame biinstancial.

Del recurso conoce la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de acuerdo con los artículos 107, fracción VIII, inciso a), constitucional y 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo, cuando, además de un acto del Tribunal Fiscal de la Federación, se reclame una ley federal o local, un tratado internacional o una reglamento del Presidente de la República o del Gobernador de un Estado, así como cuando en su sentencia el Juez de Distrito haya establecido la interpretación directa de un precepto de la Constitución. En los demás casos, por exclusión, conocen del recurso los tribunales colegiados de circuito.⁵⁵² Sin embargo, la Corte siempre está facultada para conocer, ejerciendo su facultad de atracción, de los recursos de revisión que revistan interés y trascendencia (artículo 107, fracción VIII, inciso b), constitucional).⁵⁵³

Sobre este particular es pertinente poner de manifiesto que, por decreto publicado el once de junio de 1999, fue reformado el artículo 94 constitucional para establecer, entre otras disposiciones, que la Suprema Corte está facultada para, mediante acuerdos generales, remitir a los tribunales colegiados de circuito los asuntos en los que ya se hubiera fijado jurisprudencia, así como aquéllos que el

⁵⁵² CHÁVEZ CASTILLO, RAÚL, *Juicio de Amparo*, Editorial Harla, México, 1997, Primera Edición, Páginas 52 y 53.

⁵⁵³ BURGOA, IGNACIO, Op. Ult., Cit., Páginas 392 a 394.

propio alto tribunal determine *"para una mejor impartición de justicia"*. Y haciendo uso de esas atribuciones, por acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 1999, la Corte determinó que remitirá los recursos de revisión de su competencia originaria a los tribunales colegiados: a) Cuando no obstante haberse impugnado una ley o un tratado internacional o se hubiera planteado la interpretación directa de un precepto constitucional, el Juez de Distrito no hubiere examinado esas cuestiones por haber sobreseído en el juicio o por cualquier otro motivo; o, con independencia del sentido de la sentencia de primera instancia, si la Corte considera que no es necesaria su intervención porque los asuntos no revistan interés excepcional ni sean inéditos. b) Cuando el acto reclamado sea un reglamento. Y, c) Cuando sobre el tema debatido, exista jurisprudencia de la Corte.

CONCLUSIONES.

Primera.- El amparo es un medio de control constitucional de tipo jurisdiccional, que opera por vía de acción y que se desenvuelve a través de un proceso incoado por el gobernado ante los tribunales federales -con la variante de los casos de jurisdicción concurrente- solicitando que se declare inconstitucional un acto de autoridad (lato sensu) que le perjudica en forma directa, ya sea para invalidarlo, o para que no se le aplique -si se trata de una ley en sentido material-, sólo en el caso específico de que se trate, y obtener nuevamente el goce de la garantía individual violada, siempre que con anterioridad se hayan promovido los recursos comunes procedentes para impugnar el acto relativo, salvo en los casos de excepción indicados en la Constitución y en la Ley de Amparo.

Segunda.- El juicio de amparo no es un recurso en sentido estricto, puesto que no entraña la continuación de un juicio ordinario ni, por ende, crea una nueva instancia, sino que implica el surgimiento de otro juicio independiente en el cual, a diferencia de los recursos, se puede plantear la inconstitucionalidad de un ordenamiento de carácter general (ley, reglamento o tratado internacional).

Tercera.- En virtud de que el Tribunal Fiscal de la Federación es un órgano del Estado, sus resoluciones están sujetas al control constitucional. En cada caso concreto será autoridad

responsable la sala o el magistrado instructor que haya pronunciado el fallo que se impugne, el cual tendrá la calidad de "acto reclamado."

Esto significa que el proceso que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación, es susceptible de ser revisado, desde el punto de vista constitucional, en otro proceso, que no es otro más que el juicio de garantías. Sin embargo, el amparo está vedado a las autoridades, aun cuando hubieran participado como partes en el proceso administrativo, según jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Cuarta.- Dependiendo de su naturaleza, los actos del Tribunal Fiscal de la Federación pueden impugnarse en amparo directo ante los tribunales colegiados de circuito o en indirecto ante los juzgados de Distrito.

Quinta.- Las sentencias definitivas así como las resoluciones que, sin tener ese carácter, pongan fin al proceso dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, son impugnables por parte de los particulares a través del amparo directo, en el que pueden plantearse violaciones "in procedendo" que no sean de imposible reparación y/o errores "in judicando".

Sexta.- Cuando se trate de violaciones al procedimiento es importante, en aras de la expeditéz de la impartición de justicia, que los tribunales colegiados de circuito concedan el amparo única y exclusivamente cuando la infracción sea de una gravedad o trascendencia tal que, suponiendo que no se hubiera incurrido en ella,

sea razonablemente probable que el sentido de la sentencia hubiera sido distinto. Es decir, se debe evitar la reposición inútil del proceso.

Séptima.- A fin de respetar el principio de definitividad que rige el juicio de amparo, se deberían reformar los artículos 107, fracción III, inciso a), constitucional y 161 de la Ley de Amparo, para exigir que también en el proceso que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación la violación procesal deba ser impugnada mediante el recurso ordinario, para poder ser planteada con posterioridad en el juicio de amparo, pues no vemos la razón para excluir al contencioso administrativo de la necesidad de fijar la definitividad de los actos intraprocesales.

Octava.- Además de las violaciones al procedimiento y de las cometidas al dictar sentencia, en la demanda de amparo directo el quejoso puede plantear que la ley, el tratado internacional o el reglamento que hubiera aplicado el Tribunal Fiscal de la Federación es inconstitucional; caso en el cual la sentencia del tribunal colegiado de circuito es recurrible ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siempre que el asunto sea de importancia y trascendencia.

Novena.- Sería conveniente que la Ley de Amparo estableciera, como lo hace el Código Fiscal de la Federación en el artículo 237, que el tribunal colegiado debe examinar, preferentemente, los conceptos de violación que se refieran al fondo del asunto, con la finalidad de que, antes de conceder un amparo *"para efectos"*,

determine si procede el otorgamiento de la protección constitucional en forma lisa y llana.

Décima - En la mayoría de los casos el amparo contra el Tribunal Fiscal de la Federación es directo ante los tribunales colegiados de circuito, pues la vía indirecta sólo es procedente:

- a) Contra actos ejecutados fuera de juicio o después de concluido;
- b) Contra actos dictados dentro del proceso siempre y cuando entrañen una ejecución de imposible reparación; y, c) Contra actos que afecten a terceros extraños al juicio.

Decimaprimer.- La sentencia del Juez de Distrito siempre es impugnabile mediante el recurso de revisión, del que conocen los tribunales colegiados de circuito, excepto cuando además de un acto del Tribunal Fiscal de la Federación se reclame una ley o un tratado internacional o se trate de interpretar de manera directa un precepto constitucional, casos en los que compete a la Suprema Corte de Justicia de la Nación conocer del recurso, salvo que exista jurisprudencia que resuelva el conflicto o la propia Corte determine que no es necesaria su intervención.

ACERCA DE LA POSIBLE INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN AL PODER JUDICIAL FEDERAL.

6.1. NOTA PREVIA.

Nuestro Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo, aún denominado por el legislador Tribunal Fiscal de la Federación, está sometido a control, como lo hemos expuesto a lo largo de la presente investigación, por parte del Poder Judicial Federal a través del amparo y del recurso de revisión,⁵⁵⁴ si bien éste no es procedente en todos los asuntos. No son pocos los casos, incluso, en

⁵⁵⁴ VÁZQUEZ ALFARO, JOSÉ LUIS. *EL Control de la Administración Pública en México*, Editorial UNAM, México, 1996, Primera Edición, Página 182.

los que, contra la misma sentencia, se han interpuesto tanto el juicio de amparo como el recurso de revisión.

Dicho recurso es incongruente con la naturaleza del tribunal administrativo que surgió en Francia, precisamente, para no dar injerencia al Poder Judicial en asuntos del Poder Ejecutivo, modelo que fue emulado en 1936 por los creadores de la Ley de Justicia Fiscal.

En este contexto, veremos en este capítulo el alcance del principio de la unidad jurisdiccional y su incidencia en la jurisdicción administrativa, algunas propuestas que se han elaborado para incorporar el Tribunal Fiscal de la Federación a la estructura orgánica del Poder Judicial de la Federación, prevista en el artículo 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, finalmente, la problemática que en la actualidad entraña la coexistencia del amparo y la revisión fiscal.

6.2. EL LLAMADO “PRINCIPIO DE UNIDAD DE LA JURISDICCIÓN” Y EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Mucho se ha discutido sobre el futuro del Tribunal Fiscal de la Federación; como bien lo expone Azuela Güitrón: *“Mientras algunos abogan por su evolución hacia un Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo como expresión acabada de justicia administrativa, conforme al modelo del Consejo de Estado Francés,*

otros piensan que debe desaparecer y pasar a formar parte del Poder Judicial Federal, pues su funcionamiento se ha convertido en un simple paso entre los recursos administrativos de justicia retenida y el juicio de amparo o el recurso de revisión ante el Poder Judicial Federal que representa, exclusivamente, una pérdida de tiempo que a nadie beneficia a pesar del elevado costo que supone."⁵⁵⁵

En efecto, un importante sector de la doctrina ha hablado de la "conveniencia" de que el Tribunal Fiscal de la Federación sea incorporado al Poder Judicial de la Federación. Tratadistas de indiscutible prestigio como Heduán Virués han dicho, incluso, que la jurisdicción administrativa "ganaría plenitud procesal ubicada en la esfera del Poder Judicial."⁵⁵⁶

Refiere la citada autora que el Tribunal Fiscal de la Federación, con distinto nombre, debe estar ubicado dentro del Poder Judicial Federal a fin de que tenga facultades para condenar al demandado y para ejecutar sus sentencias.⁵⁵⁷

Para Alcalá-Zamora "la justicia administrativa debe atribuirse a tribunales especializados, dentro de la jurisdicción

⁵⁵⁵ AZUELA GÜITRÓN, MARIANO, *El Contencioso Administrativo, Expresión Política de Sumisión al Estado de Derecho*, en *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tercera Época, Año I, Número 8, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, Agosto de 1988, Páginas 78 y 79.

⁵⁵⁶ HEDUÁN VIRUÉS, DOLORES, *Cuarta Década ...*, Op. Cit., Página 319.

⁵⁵⁷ *Ibid.*, Páginas 25 y 26.

ordinaria”,⁵⁵⁸ con lo que, evidentemente, expresa que el contencioso administrativo debe ser resuelto por el Poder Judicial.

Como partidario de la unidad jurisdiccional, Rocha Díaz expone:

“Es mi opinión que, en el futuro inmediato, se sirva al principio de integración y hagamos los esfuerzos legislativos para que todos los órganos existentes se integren al Poder Judicial de la Federación, sirviendo igualmente al principio de especialidad que tan buenos frutos ha rendido en nuestro sistema nacional de impartición de justicia.”⁵⁵⁹

Proponiendo que el Tribunal Fiscal de la Federación se transforme en un *“Tribunal Federal Contencioso Administrativo”*, Martínez Lara está convencido *“de la conveniencia de que el nuevo tribunal de justicia administrativa propuesto se establezca en la República y se ubique dentro del Poder Judicial Federal.”*⁵⁶⁰ Explica el autor que con esta medida se terminaría *“con la imprecisión que ha existido en el país en cuanto a la ubicación de los tribunales administrativos.”*⁵⁶¹

A raíz de la reforma constitucional de 22 de agosto de 1996, mediante la cual se integró el Tribunal Electoral al Poder Judicial

⁵⁵⁸ ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, NICETO. *Proceso Administrativo*, en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Tomo XIII, Número 51, Editorial UNAM, México, Julio-Septiembre de 1963, Página 625.

⁵⁵⁹ ROCHA DÍAZ, SALVADOR. *Facultades jurisdiccionales en el siglo XXI ¿Hacia dónde debe evolucionar el estado de derecho en México?*, en *Congreso de Justicia Administrativa 1997*, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1998, Primera Edición, Tomo II, Página 222.

⁵⁶⁰ MARTÍNEZ LARA, RAMÓN. *El Sistema Contencioso Administrativo en México*, Editorial Trillas, México, 1990, Primera Edición, Página 270.

⁵⁶¹ *Ibid.*, Página 271.

de la Federación, se han renovado las propuestas para que el Tribunal Fiscal de la Federación se sume al propio Poder Judicial. Así, Juventino V. Castro ha expresado que *“el principal reto para el Poder Judicial de la Federación es de que sean incorporados a éste los tribunales laborales, agrarios, de lo contencioso administrativo, el Fiscal de la Federación, y quizá con mayor número de dificultades los militares, ya que la impartición de justicia constitucionalmente no puede compartirse con el Ejecutivo.”*⁵⁶²

A su vez, Ponce de León Armenta propone reformar el artículo 94 constitucional, con el objeto de que establezca que el ejercicio del Poder Judicial se deposita (además de los tribunales que ya menciona) *“en los Tribunales Agrarios, en el Tribunal Fiscal de la Federación, en los Tribunales del Trabajo, militares y demás tribunales especializados que se instituyan conforme a la ley.”*⁵⁶³

Por su parte, si bien considera al Tribunal Fiscal de la Federación como un órgano judicial autónomo, Fix Zamudio estima que *“de hecho forma parte del Poder Judicial Federal.”*⁵⁶⁴ Sostiene dicho tratadista, incluso, que es *“factible que en un tiempo no muy lejano se*

⁵⁶² JIMÉNEZ, NORMA, *Incorporar tribunales laborales, principal reto para el Poder Judicial de la Federación: Castro*, en el Diario “El Universal”, México, 23 de Marzo de 1999, Página 20. En el mismo sentido el artículo de ARANDA, JESÚS, *Necesario, cambiar totalmente el sistema judicial: Juventino V. Castro*, publicado en el Diario “La Jornada”, México, 13 de Julio de 1998, Página 37.

⁵⁶³ PONCE DE LEÓN ARMENTA, LUIS, *Compendio de Legislación Comentada del Poder Judicial. Nueva propuesta de reforma*, Editorial Porrúa, México, 1998, Segunda Edición, Páginas 500 y 501.

⁵⁶⁴ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Ensayos Sobre el Derecho de Amparo*, Op. Cit., Página 34.

integren al Poder Judicial Federal los tribunales especializados autónomos, tales como el Tribunal Fiscal de la Federación, el Tribunal de Conciliación y Arbitraje, la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje y los Tribunales Agrarios.”⁵⁶⁵ En otra parte, el mismo autor ya había manifestado que:

“... será preferible, como se ha sostenido en nuestro país en varias ocasiones, abandonar el sistema de tribunales administrativos con competencia limitada (como ocurre tratándose de los fiscales), para adoptar el de un organismo judicial con una competencia genérica que conozca de todas las impugnaciones de las resoluciones y actos de la administración activa, y de esta manera se evite su fraccionamiento.”⁵⁶⁶

En aras de la unificación de la jurisdicción federal en México, Acosta Romero, Herrán Salvatti y Venegas Huerta critican profundamente la existencia de los tribunales administrativos, al grado de proponer que desaparezcan para integrarse al Poder Judicial Federal:

“Por otra parte, estoy convencido que debe realizarse una reforma al sistema de jurisdicción paralela al Poder Judicial Federal, que a septiembre de 1997 está configurado por:

- El Tribunal Fiscal de la Federación
- El Tribunal Federal Agrario
- Las Juntas Federales de Conciliación y de Conciliación y Arbitraje, y
- El Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje

Ya que no hay razón alguna para la existencia de este sistema jurisdiccional paralelo, al que le falta

⁵⁶⁵ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Breves reflexiones sobre el Consejo de la Judicatura*, en *La Justicia Mexicana hacia el siglo XXI*, Editorial UNAM y Senado de la República LVI Legislatura, México, 1997, Primera Edición, Página 187.

⁵⁶⁶ FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *Función del Poder Judicial en los Sistemas Constitucionales Latinoamericanos*, en *Estado, Derecho y Sociedad*, Editorial UNAM, México, 1981, Primera Edición, Página 102.

unidad, en el que no existe la carrera judicial y que tampoco tiene Consejo de la Judicatura cada uno de esos tribunales.”⁵⁶⁷

Por otra parte, diverso sector de la doctrina propugna no sólo por la subsistencia del Tribunal Fiscal de la Federación sino por consolidar su autonomía y ampliar su ámbito competencial. En este contexto, García Cáceres considera lo siguiente:

“En mi opinión, el Tribunal Fiscal de la Federación funciona adecuadamente sin necesidad de pasar a formar parte del mencionado Poder Judicial, pues la jurisdicción administrativa se ha especializado en proteger los derechos e intereses de los particulares previstos en diversas leyes secundarias, en contra de la actuación de la administración pública federal cuando ésta no se apega a derecho; de ahí que este Tribunal Fiscal opere como un cedazo en la impartición de justicia a los gobernados, antes de que éstos tengan que acudir a los Tribunales del Poder Judicial, lo que sólo debe acontecer en vía extraordinaria de amparo y por excepción.”⁵⁶⁸

En el mismo sentido, para Nava Negrete:

“El grado de especialización jurídica a que ha llegado el Tribunal Fiscal de la Federación, justifican mantener su separación orgánica del Poder Judicial Federal, aunque no funcional. En efecto, el Tribunal está ligado de por vida a ese poder, al través del juicio de amparo y el recurso de revisión de las autoridades. El Tribunal no es otro poder judicial, si por éste se entiende poder jurisdiccional federal. Es un todo, con partes separadas, pero avocadas todas a lo mismo, la justicia de tribunales federales.

⁵⁶⁷ ACOSTA ROMERO, MIGUEL, HERRÁN SALVATTI, MARIANO y VENEGAS HUERTA, FRANCISCO JAVIER, *Ley Federal de Procedimiento Administrativo y Ley de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal Comentadas*, Editorial Porrúa, México, 1997, Tercera Edición, Página 107.

⁵⁶⁸ GARCÍA CÁCERES, JORGE ALBERTO, *Evolución de la Justicia Fiscal...*, Op. Cit., en *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Número 6, Página 171.

Creo, por último, que a la Suprema Corte de Justicia no se la debe convertir, en bodega o almacén de tribunales administrativos federales."⁵⁶⁹

Por nuestra parte consideramos, definitivamente, que no hay motivos verdaderamente sólidos para incorporar el Tribunal Fiscal de la Federación a la estructura orgánica del Poder Judicial de la Federación; es más, si la institución ha funcionado con imparcialidad y honorabilidad durante más de 62 años ganándose la confianza de los ciudadanos, lejos de pretender modificar su naturaleza se le debe fortalecer hasta convertirlo en un Tribunal Supremo de Justicia Administrativa, aprovechando su valiosa experiencia y especialización en aras del perfeccionamiento de la impartición de justicia administrativa, pues como bien lo dice Ovalle Favela, en *"la práctica procesal, el Tribunal Fiscal de la Federación ha funcionado realmente en forma autónoma, y ha sido considerado como uno de los tribunales con mayor grado de honestidad, entre los tribunales mexicanos. La propia experiencia del Tribunal Fiscal ha permitido que la doctrina mexicana haya insistido en la necesidad de convertirlo enteramente en un tribunal federal administrativo,*"⁵⁷⁰ y con acierto lo corrobora Ibarra Gil, *"Si han pasado 60 años de experiencia de Justicia Administrativa*

⁵⁶⁹ NAVA NEGRETE, ALFONSO, *Futuro del Tribunal Fiscal de la Federación*, en *Congreso Internacional de Justicia Administrativa. LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación*, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997. Primera Edición, Tomo VI, Página 173.

⁵⁷⁰ OVALLE FAVELA, JOSÉ, *Algunas Consideraciones sobre la Justicia Administrativa en el Derecho Comparado y en el Ordenamiento Mexicano*, en *Temas y Problemas de la Administración de Justicia en México*, Editorial UNAM, México, 1982. Primera Edición, Página 256.

*en manos del Tribunal Fiscal de la Federación, con la organización que ahora se posee, con autonomía, imparcialidad y buen juicio, con el reconocimiento del foro mexicano, y de la opinión pública, la lógica política e institucional indica que se debe profundizar en su organización y funcionamiento. Lo que ha dado frutos debe seguir dándolos, preservando las condiciones que le fueron propicias para su consolidación y expansión.”*⁵⁷¹

¿Para qué modificar lo que está funcionando bien? Hay que cambiar una institución cuando desempeña mal su función no sólo por seguir una moda sexenal, pues como bien afirma Azuela Güitrón, *“la prudencia aconseja mirar al pasado para rescatar todo lo positivo y superar lo deficiente.”*⁵⁷²

Y, precisamente, mirando al pasado nos encontramos con que el Tribunal Fiscal de la Federación es un órgano jurisdiccional positivo que ya forma parte de la tradición jurídica mexicana, por lo que propugnamos por su evolución no por su involución. *“La jurisdicción administrativa en México ha tenido una evolución hacia el desarrollo de los tribunales administrativos especializados. La jurisdicción administrativa impartida por órganos independientes tanto del Poder Ejecutivo como del Judicial se inició en nuestro país con la creación del Tribunal Fiscal de la Federación (Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto*

⁵⁷¹ IBARRA GIL, RAFAEL. Op. Cit., Página 25.

⁵⁷² AZUELA GÜITRÓN, MARIANO, *Facultades jurisdiccionales en el siglo XXI. ¿Hacia dónde debe evolucionar el estado de derecho en México?*, en *Congreso de Justicia Administrativa 1997*, Op. Cit., Tomo II, Página 160.

de 1936), el cual ha evolucionado de la jurisdicción delegada hacia la plena autonomía para emitir sus fallos."⁵⁷³

Además, la existencia del Tribunal Fiscal de la Federación y, en general, de los tribunales administrativos, no afecta ni desmerece al Poder Judicial Federal sino, al contrario, aligera su labor, pues aun cuando por las vías del amparo (generalmente directo) y de la revisión de las autoridades examina las resoluciones del multicitado tribunal, debe tomarse en cuenta que lo hace mediante un procedimiento sencillo, mientras que el conocimiento de juicios de amparo contra actos administrativos implica mayor actividad procesal, toda vez que se trata de amparos indirectos.

Integrar el Tribunal Fiscal de la Federación al Poder Judicial Federal significaría desnaturalizarlo inútilmente, además de desperdiciar la trayectoria tan relevante que ha desempeñado en beneficio de los administrados, que le ha conferido indiscutible autoridad jurídica y moral. Consideramos, siguiendo a Armienta Calderón, que los tribunales administrativos (de origen francés) constituyen un avance en la impartición de justicia en nuestro país, como forma de garantizar la observancia del Derecho por parte de una administración pública cada vez más compleja:

"Dicha concepción francesa de tribunales administrativos segregados de los judiciales, en función del principio divisorio de poderes, al

⁵⁷³ VÁZQUEZ ALFARO, JOSÉ LUIS, *Evolución y Perspectiva de los Órganos de Jurisdicción Administrativa en el Ordenamiento Mexicano*, Editorial UNAM, México, 1991, Primera Edición, Página 278.

establecer una dualidad de órdenes jurisdiccionales, constituye un adelanto en la distinción y ponderación de los Poderes públicos, y permite realizar un formidable progreso jurídico. Ello, porque la jurisdicción administrativa, como aparato de justicia especializada, de muy lograda adaptación al dinamismo de la vida pública, puede hacer entrar en el Derecho toda la actividad de los organismos administrativos, aplicándoles los principios generales de respeto a la legalidad y a los específicos postulados del comercio jurídico. Con esto, el Derecho gana –decididamente-, un beneficio más para los administrados.”⁵⁷⁴

Llama la atención el hecho de que en Argentina, donde impera el arquetipo judicialista, el autor Héctor Jorge Escola proponga adoptar el sistema francés:

“... ya hemos sostenido la conveniencia de adoptar un sistema de control propiamente administrativo de la administración pública, semejante al del sistema francés, que separa la administración activa de la administración jurisdiccional, haciendo de ese modo posible el control integral y garantizado de la administración y de su actividad en todos sus componentes, incluso los de carácter discrecional.”⁵⁷⁵

También en la República Argentina, Bielsa critica al sistema judicialista:

“Sólo con la institución de la jurisdicción administrativa se hace completa la protección jurisdiccional de los administrados y se logra la solución de problemas que parecen insolubles, como el de la responsabilidad de la Administración pública, cuando ella obra como poder, sobre todo cuando en la legislación a este respecto falta un régimen determinado.

⁵⁷⁴ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO. *Los Tribunales Contenciosos Administrativos*, en *Jornadas Jurídicas Nacionales. El Cambio a través del Derecho*, Miguel Ángel Porrúa Librero Editor, México, 1987, Primera Edición, Página 483.

⁵⁷⁵ ESCOLA, HÉCTOR JORGE, *Legalidad, Eficacia y Poder Judicial*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, Primera Edición, Página 54.

Es evidente que un tribunal contencioso administrativo puede influir decisivamente en esa solución, como lo prueba el ejemplo del Consejo de Estado en Francia, con el recurso de exceso de poder, la responsabilidad del Estado, la teoría de la imprevisión, la del servicio público, etc.⁵⁷⁶

Ni siquiera invocando al renombrado principio de unidad de la jurisdicción, se debe pretender adscribir el Tribunal Fiscal de la Federación al Poder Judicial Federal.

Dicho principio, explica Alsina, parte de la base de que el Poder Judicial, creado precisamente para aplicar la ley, es el encargado de conocer y decidir todas las cuestiones en que el Estado sea parte, incluso las contencioso administrativas.⁵⁷⁷

Con mayor claridad, Ovalle Favela nos dice que de acuerdo con el principio de unidad de jurisdicción, *"todos los órganos encargados de impartir justicia deben pertenecer al Poder Judicial de la Federación o al Poder Judicial Local."*⁵⁷⁸

Es cierto que el Poder Judicial ha sido creado para dirimir controversias determinando el Derecho, razón por la cual, generalmente, los órganos de la jurisdicción forman parte de la estructura de dicho Poder; *"pero esa circunstancia no excluye que funciones jurisdiccionales puedan ser asignadas a otros órganos."*⁵⁷⁹

⁵⁷⁶ BIELSA, RAFAEL. *Sobre lo Contencioso Administrativo*, Op. Cit.,
Página 17.

⁵⁷⁷ ALSINA, HUGO, Op. Cit., Tomo II, Páginas 451 y 452.

⁵⁷⁸ OVALLE FAVELA, JOSÉ. *Garantías Constitucionales del Proceso*, Op.
Cit., Página 297.

⁵⁷⁹ COUTURE, EDUARDO J., Op. Cit., Página 41.

Y en efecto, es bien sabido que la división de poderes no es un sistema rígido sino, más bien, flexible o relativo. Así, el Poder Ejecutivo emite actos materialmente legislativos como los reglamentos; el Poder Legislativo juzga al resolver los juicios políticos; y el Poder Judicial Federal realiza actos administrativos a través del Consejo de la Judicatura Federal. Consecuentemente, como certeramente lo apunta Briseño Sierra, *"no se ve por qué, si en el fondo no existen poderes sino funciones y órganos que las tienen atribuidas, la jurisdicción ha de estar monopolizada por el judicial."*⁵⁸⁰

Por lo tanto, si no hay principios de unidad administrativa ni de unidad legislativa, no hay razón para pretender que el principio de unidad jurisdiccional sí debe existir.

Es importante hacer notar que, de cualquier manera, el Tribunal Fiscal de la Federación, si bien es un organismo independiente, tanto del Poder Judicial como del Poder Ejecutivo, ejerce la función jurisdicente del Estado⁵⁸¹ porque en términos del artículo 73, fracción XXIX-H, constitucional, está facultado para dictar fallos a fin de resolver controversias que se susciten entre los particulares y la administración pública federal, satisfaciendo el derecho a la tutela jurisdiccional de que es titular todo gobernado. *"Si el contencioso administrativo se identifica con litigio o contienda entre la*

⁵⁸⁰ BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, *El Proceso Administrativo*, Op. Cit., Página 209.

⁵⁸¹ En este sentido, MAIRAL, HÉCTOR A., Op. Cit., Volumen I, Página 3.

*administración y partes opuestas, el sistema francés también se identificaría con esta función jurisdiccional que es, a la postre, igual a la realizada por la autoridad denominada judicial.”*⁵⁸²

Queremos reiterar, finalmente, que si el Tribunal Fiscal de la Federación ha desempeñado sus funciones con honestidad y de manera realmente independiente, es inadecuado andar pretendiendo modificar su naturaleza. Sería absurdo que después de que se rompió una tradición judicialista para establecer un Tribunal Federal Administrativo, se restableciera ese sistema interrumpiendo otra tradición, como la que ahora envuelve al Tribunal Fiscal de la Federación por encontrarse ya arraigado entre nosotros.

6.3. COEXISTENCIA ACTUAL DEL AMPARO Y LA REVISIÓN FISCAL.

El contencioso administrativo a nivel federal en nuestro país es de carácter mixto, porque involucra tanto al Tribunal Fiscal de la Federación como a Tribunales del Poder Judicial Federal. Así lo expresa Vázquez Alfaro:

*“En México, el sistema de jurisdicción administrativa presenta una naturaleza híbrida. Es un sistema judicial parecido al sistema norteamericano con algunas implantaciones del modelo francés de tribunales administrativos.”*⁵⁸³

⁵⁸² FIORINI, BARTOLOMÉ A., *Qué es el Contencioso*, Op. Cit., Página 74.

⁵⁸³ VÁZQUEZ ALFARO, JOSÉ LUIS, *El Control de la Administración Pública en México*, Op. Cit., Página 179.

Esto, desde luego, desvirtúa al modelo (francés) que inspiró a los creadores de la Ley de Justicia Fiscal de 1936, además de que la intervención del Poder Judicial afecta la independencia del Tribunal Fiscal de la Federación que proclama el constituyente.

Estos inconvenientes nos llevan a proponer que el Tribunal Fiscal de la Federación sea erigido no solamente en un Tribunal Federal de Justicia Administrativa, contralor de todos los actos de autoridad de la administración activa, como lo recomendaron varios magistrados del propio Tribunal Fiscal en dos anteproyectos de "*Ley Federal de Justicia Administrativa*", elaborados en los años de 1964 y 1973,⁵⁸⁴ y lo sigue planteando el tribunal como se observa de sus anteproyectos de "*Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*" y de "*Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo*,"⁵⁸⁵ sino en un Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo, cuyas sentencias sean definitivas e inatacables, salvo cuando se plantee una violación directa a la Constitución o la inconstitucionalidad de un ordenamiento jurídico general, únicos casos en los que sería procedente el amparo directo contra sus sentencias.

⁵⁸⁴ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO. *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Op. Cit., Páginas 350 a 355. VAZQUEZ ALFARO, JOSÉ LUIS. *Evolución y Perspectiva...*, Op. Cit., Páginas 179 y siguientes. Y HEDUAN VIRUES, DOLORES. *Hacia un Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, en *Estudios de Derecho Público Contemporáneo en homenaje a Gabino Fraga*, Editorial UNAM y FCE, México, 1972. Primera Edición, Páginas 132 y siguientes.

⁵⁸⁵ Estos anteproyectos fueron dados a conocer en 1997. Vid. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *Congreso de Justicia Administrativa 1997. LXI Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación*, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación México, 1998. Primera Edición, Tomo II, Páginas 227 y siguientes.

juicio en el cual los tribunales colegiados de circuito se ocuparían únicamente de las cuestiones meramente constitucionales. *"La forma en que actualmente se maneja el amparo-casación (o amparo directo), ahoga las funciones más altas de la justicia constitucional, como lo es el control de leyes y actos de la autoridad que contradicen las garantías esenciales consagradas en la Constitución."*⁵⁸⁶

Además de convertir al Tribunal Fiscal de la Federación en un auténtico Consejo de Estado —en el aspecto contencioso administrativo y con la ventaja de ser independiente de la administración pública—, según el sistema que le sirvió de modelo, se descongestionaría a los tribunales del Poder Judicial Federal, pues es descomunal la carga de trabajo que soportan debido a la procedencia de la revisión fiscal y a la abrumadora función que actualmente tiene nuestro juicio de amparo.⁵⁸⁷ Le sobra razón a Gudiño Pelayo al proponer que *"la justicia federal sólo intervenga cuando se trate de violaciones graves y trascendentes, no para revisar todas, absolutamente todas las resoluciones de la justicia local"*⁵⁸⁸ y del Tribunal Fiscal de la Federación, añadiríamos nosotros.

Es evidente que para que esta idea cristalizara se

⁵⁸⁶ CASTRO, JUVENTINO V., *Hacia el Amparo Evolucionado*, Editorial Porrúa, México, 1971, Primera Edición, Páginas 106 y 107.

⁵⁸⁷ Al 30 de noviembre de 1998 los tribunales colegiados de circuito de la República reportaron un gran total de 53,156 asuntos pendientes. Vid. AGUINACO ALEMÁN, JOSÉ VICENTE, *Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal al terminar el año de 1998*, Editorial Poder Judicial de la Federación, México, 1998, Primera Edición, Anexo "Estadística", Página 82

⁵⁸⁸ GUDIÑO PELAYO, JOSÉ DE JESÚS, Op. Cit., Página 141.

requieren reformas constitucionales y legales, primero, para desaparecer la impopular revisión fiscal o “amparo de las autoridades” y, segundo, para precisar que el amparo directo contra el Tribunal Federal Administrativo sólo es procedente en los casos citados. Y para optimizar el funcionamiento del Tribunal Supremo Administrativo, habría que restablecer la apelación, creando Secciones de la Sala Superior en los lugares donde la experiencia y los datos estadísticos determinen que serían indispensables para resolver la segunda instancia, evitando el centralismo de la justicia administrativa, ya que la desconcentración de la Sala Superior pondría *“la justicia al alcance del ciudadano, rompiendo con la dependencia y el coloniaje que ejerce sobre la provincia mexicana nuestra hipertrofiada capital de la República, cuyo centralismo es el signo más deprimente del subdesarrollo que padece el país, en materia administrativa.”*⁵⁸⁹

A similar conclusión llegó la Academia Mexicana de Derecho Fiscal en su II Congreso Nacional:

“Por tanto, deben restaurarse las características propias de la justicia administrativa, reimplantando el principio de cosa juzgada relativa; o bien, en todo caso, sólo conceder a las autoridades demandadas un recurso de revisión del conocimiento del propio tribunal administrativo, pero sin que el fallo de este último, sea impugnable ante el poder judicial.”⁵⁹⁰

⁵⁸⁹ ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO. *La Desconcentración de la Justicia Administrativa*, en *Revista de Difusión Fiscal*, Editorial Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, Junio de 1975, Página 42.

⁵⁹⁰ ACADEMIA MEXICANA DE DERECHO FISCAL, A.C., *II Congreso Nacional*, en *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, Año III, Número 8, México, 1999, Página 149.

Estamos conscientes de la dificultad que implicaría llevar a cabo esas reformas, sobre todo por la resistencia de las autoridades administrativas para desaparecer la revisión, pero por lo menos debería reformarse el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación para hacer procedente el recurso sólo en razón de la cuantía o por importancia y trascendencia del asunto, como cuando lo resolvía la Suprema Corte.

Hace casi dos décadas, Cortina Gutiérrez, hablando de la posible creación de un Tribunal Administrativo Federal, opinaba:

“Si éste se creara, no debería organizarse con el doble grado de jurisdicción característico del contencioso administrativo francés. Sería prematuro prescindir del concurso de la justicia federal para revisar las sentencias del nuevo órgano de jurisdicción, lo que por otra parte requeriría de una reforma constitucional políticamente inaconsejable.

El juicio de amparo está muy enraizado en la conciencia nacional. Muchos años de experiencia de la ampliada jurisdicción administrativa se necesitarían para recomendar una reforma tan profunda. Tal vez esta cuestión podría examinarse, si desaparece el Tribunal Fiscal para ser absorbido por un Tribunal de competencia más amplia, cuando se organice otro Congreso conmemorativo del cuadragésimo quinto aniversario del propuesto Tribunal Administrativo Federal. Entonces yo no estaré aquí y la mayoría de ustedes tampoco.”⁵⁹¹

Consideramos que, dada su experiencia, ya no es necesario esperar más para convertir a nuestro Tribunal Administrativo Federal en un Consejo de Estado o Supremo Tribunal de Justicia

⁵⁹¹ CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO. *Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria*, Editorial Themis, México, 1993, Primera Edición, Página 271.

Administrativa, suprimiendo tanto la revisión fiscal como el amparo que Fix Zamudio denomina "casación nacional en materia administrativa."⁵⁹²

En otro orden de ideas, Peralta Di Gregorio considera que la interposición del recurso de revisión impide al particular hacer valer el juicio de amparo. Expresa:

"... en contra de las resoluciones emitidas en primera instancia, actualmente, única instancia, las autoridades tienen a su alcance el recurso de revisión cuya competencia es de los Tribunales Colegiados de Circuito, mecanismo que provoca el inconveniente para los contribuyentes de que, en caso de resultar fundado dicho recurso, se revoque la sentencia dictada por alguna de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, dejando al contribuyente sin la posibilidad de hacer valer el juicio de amparo en su contra."⁵⁹³

Si bien es cierto que la revisión fiscal, además de desnaturalizar al Tribunal Fiscal de la Federación, prolonga la solución de los juicios administrativos, no es exacto que limite la defensa de los particulares (aunque sí les haga perder el tiempo), pues frente a una sentencia del tribunal administrativo desfavorable en algún aspecto, siempre estarán legitimados para promover amparo en su contra, independientemente de que la autoridad hubiera interpuesto revisión o no. El amparo y la revisión pueden, como ya dijimos, coexistir para

⁵⁹² FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, *El Amparo Mexicano como Instrumento Protector de los Derechos Humanos*, en *Garantías Jurisdiccionales para la defensa de los Derechos Humanos en Iberoamérica*, Editorial UNAM, México, 1992, Primera Edición, Página 265.

⁵⁹³ PERALTA DI GREGORIO, ALMA, *Origen, Perspectiva Histórica y Proyección del Tribunal Fiscal de la Federación de México*, Op. Cit., Página 23.

impugnar una sola sentencia. Contra la segunda resolución que en cumplimiento a la ejecutoria de revisión del tribunal colegiado pronuncia el Tribunal Fiscal de la Federación, ciertamente no procede el amparo, aunque esa improcedencia sólo se refiere al aspecto de legalidad expresamente tratado por el tribunal colegiado, pero esa circunstancia tampoco produce indefensión a los particulares, puesto que además de que se les da intervención durante el trámite del recurso, si una determinada cuestión jurídica ya fue resuelta en definitiva por el Poder Judicial Federal, no sería congruente que la volviera a examinar en detrimento de la cosa juzgada y, por ende, de la seguridad jurídica, pues no debemos olvidar que la sentencia de revisión fiscal, en esencia, equivale a una ejecutoria de amparo.

En relación con este tópico, Del Castillo del Valle considera que el artículo 104, fracción I-B, constitucional, trata de manera distinta a los gobernados a nivel federal así como a los del Distrito Federal, en relación con los de los Estados de la Federación, debido a que los primeros no tienen la posibilidad de promover amparo contra la sentencia definitiva del contencioso administrativo dictada (vía revisión) por el tribunal colegiado de circuito, mientras que los administrados en los Estados sí pueden pedir amparo contra la sentencia definitiva de su tribunal de lo contencioso administrativo local. Propone, incluso, que, para subsanar esta "*grave desigualdad constitucional*", se haga procedente el amparo ante la Suprema Corte

de Justicia de la Nación para impugnar la sentencia de revisión administrativa que pronuncien los tribunales colegiados de circuito.⁵⁹⁴

No estamos de acuerdo en que exista la desigualdad que apunta el autor, porque en todos los casos, es decir, tanto en el Distrito Federal y a nivel federal como en los Estados, existe la posibilidad de que el Poder Judicial Federal sea el que diga la última palabra en los procesos administrativos, ya sea vía amparo o vía revisión. El hecho de que no proceda el amparo contra el tribunal colegiado no significa, de manera alguna, encontrarse en desventaja, puesto que si el Poder Judicial Federal resuelve en definitiva un problema jurídico, ya no es necesario que el mismo poder vuelva a pronunciarse sobre el tema, de acuerdo con lo antes expuesto. Por esta razón, tampoco convenimos en que debiera proceder el amparo contra las sentencias de revisión que pronuncien los tribunales colegiados de circuito.

En suma, la evolución de nuestro Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo debe continuar, puesto que el proceso administrativo es un valiosísimo instrumento para sujetar a la administración pública —cada vez con mayor presencia social— al principio de juridicidad. Esperamos que en un futuro no muy lejano, sea transformado en un Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo puesto que, como bien lo dice García de Enterría, la *"justicia administrativa, y su progresivo desarrollo y afinamiento, es así*

⁵⁹⁴ CASTILLO DEL VALLE, ALBERTO DEL, *Desigualdad Jurídica en el Artículo 104, Fracción I-B, de la Ley Fundamental*, Op. Cit., Página 187 y siguientes.

democracia en acto, todo lo contrario de lo que en algún momento haya podido pensarse. Por ello esa justicia, como ya sabemos, es un fruto de la democracia misma, que encuentra en ella uno de sus más adecuados componentes."⁵⁹⁵

⁵⁹⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO. *Democracia, Jueces y Control de la Administración*. Editorial Civitas, Madrid, 1997, Tercera Edición, Página 72.

CONCLUSIONES.

Primera.- En el marco de la discusión sobre el futuro del Tribunal Fiscal de la Federación, un importante sector de la doctrina ha hablado de la "conveniencia" de que sea incorporado al Poder Judicial Federal invocando, entre otros argumentos, al "principio de unidad jurisdiccional".

Segunda.- Por nuestra parte consideramos que no hay motivos verdaderamente sólidos para incorporar el Tribunal Fiscal de la Federación a la estructura orgánica del Poder Judicial de la Federación; es más, si la institución ha funcionado con imparcialidad y honorabilidad durante más de 62 años ganándose la confianza de los ciudadanos, lejos de pretender modificar su naturaleza se le debe fortalecer hasta convertirlo en un Tribunal Supremo de Justicia Administrativa, aprovechando su valiosa experiencia y especialización en aras del perfeccionamiento de la impartición de justicia administrativa.

Tercera.- Integrar el Tribunal Fiscal de la Federación al Poder Judicial Federal significaría desnaturalizarlo inútilmente, además de desperdiciar la trayectoria tan relevante que ha desempeñado en beneficio de los administrados, que le ha conferido indiscutible autoridad jurídica y moral. No se deben modificar instituciones sólo por seguir una moda sexenal.

Cuarta.- Si en nuestro país no hay principios de unidad administrativa ni de unidad legislativa, no hay razón para pretender que el principio de unidad jurisdiccional sí debe existir.

Quinta.- Sería absurdo que después de que se rompió una tradición judicialista para establecer un Tribunal Federal Administrativo, se restableciera ese sistema interrumpiendo otra tradición, como la que ahora envuelve al Tribunal Fiscal de la Federación por encontrarse ya arraigado entre nosotros.

Sexta.- El contencioso administrativo a nivel federal en nuestro país es de carácter mixto, lo que conlleva a la coexistencia de la revisión fiscal y el amparo. La revisión desnaturaliza al Tribunal Fiscal de la Federación y afecta su independencia, por lo que proponemos que dicho tribunal sea erigido en un Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo, cuyas sentencias sean definitivas e inatacables, salvo cuando se plantee una violación directa a la Constitución o la inconstitucionalidad de un ordenamiento jurídico general, únicos casos en los que sería procedente el amparo directo contra sus sentencias, juicio en el cual los tribunales colegiados de circuito se ocuparían únicamente de las cuestiones meramente constitucionales.

Séptima.- Para que fuera óptimo el funcionamiento del Tribunal Supremo Administrativo, habría que restablecer la apelación, creando Secciones de la Sala Superior en los lugares donde la experiencia y los datos estadísticos determinen que serían

indispensables para resolver la segunda instancia, evitando el centralismo de la justicia administrativa.

Octava.- No es exacto que la revisión fiscal limite la defensa de los particulares, pues frente a una sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación desfavorable en algún aspecto, siempre han estado y están legitimados para promover amparo en su contra, independientemente de que la autoridad hubiera interpuesto revisión o no. El amparo y la revisión pueden coexistir para impugnar una sola sentencia.

Novena.- El hecho de que los gobernados tanto a nivel federal como del Distrito Federal, no estén en posibilidad de pedir amparo contra la sentencia definitiva que (vía revisión) pronuncien los tribunales colegiados de circuito, no los coloca en situación de desigualdad frente a los administrados de los Estados miembros de la Federación.

CONCLUSIONES GENERALES.

Primera.- El recurso de revisión es el medio jurisdiccional con el que cuentan las autoridades que son parte en el contencioso administrativo que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación, para impugnar las sentencias definitivas y las resoluciones que pongan fin al proceso que les sean adversas, únicamente en los casos a que se refiere el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación.

Segunda.- No es lógico que las autoridades cuenten con un medio de impugnación paralelo al juicio de garantías supuestamente en aras de la igualdad procesal, razón que se adujo para su establecimiento, simplemente porque no hay igualdad entre los particulares y el Estado.

Tercera.- El recurso de revisión ha menoscabado la autonomía del Tribunal Fiscal de la Federación y lo ha desnaturalizado, por privar a sus sentencias de la calidad de cosa juzgada que originalmente tenían para las autoridades, por lo que es deseable su desaparición.

Cuarta.- El recurso no está abierto para que las autoridades estén en posibilidad de impugnar todas las sentencias de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación. El primer supuesto de procedibilidad se relaciona con la cuantía del asunto: procede el recurso si el importe excede del equivalente a tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario aplicable en el Distrito

Federal. La cuantía que se exigió durante el año de 1996 (200 veces el salario mínimo elevado al año) era más acorde con el carácter extraordinario del recurso, por lo que proponemos que se restablezca.

Quinta.- Cuando la cuantía no alcance el monto requerido o sea indeterminada, el recurso será procedente siempre que el asunto, en sí mismo considerado, sea de carácter excepcional, de acuerdo con argumentos que no podrían invocarse en la mayoría de los casos, y sus consecuencias sean de naturaleza institucional grave (importancia y trascendencia), sin que puedan preverse problemas o temas jurídicos que reúnan esas condiciones.

Sexta.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación decidió que basta con el hecho de que la resolución administrativa impugnada en el juicio provenga de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de una autoridad local coordinada, para que el medio impugnativo sea procedente, con lo cual, prácticamente, derogó los incisos de la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación. Esta ampliación de la procedencia del recurso, instaurada primero por el legislador y acentuada después por la Suprema Corte, no favorece a la evolución del Tribunal Fiscal de la Federación cuyo desarrollo, más bien, debe encaminarse a ser un tribunal de lo contencioso administrativo cada día más independiente.

Séptima.- Para la procedencia del recurso, tratándose de resoluciones fundadas en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, es suficiente con el hecho de que el acto materia

del juicio administrativo se encuentre regulado precisamente por dicha ley.

Octava.- El Instituto Mexicano del Seguro Social no está facultado para aprovecharse de los beneficios que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público concede la fracción III del artículo 248. del Código Fiscal de la Federación.

Novena.- En todo caso es procedente el recurso contra las sentencias de la Sala Superior que pongan fin al proceso, siempre y cuando hayan sido emitidas en juicios en los que haya ejercido su facultad de atracción.

Décima.- No son recurribles las resoluciones intraprocesales del Tribunal Fiscal de la Federación, inclusive las que nieguen el sobreseimiento del juicio; las dictadas en materia de quejas por incumplimiento de sentencia en los términos del artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación; ni las sentencias emitidas en cumplimiento de una ejecutoria de amparo o que resolvió un recurso anterior. También sería inadmisibles una revisión adhesiva.

Decimaprimer.- De acuerdo con el artículo 104, fracción I-B, constitucional, el trámite del recurso se debe sujetar al que la Ley de Amparo señala para la revisión en el amparo indirecto. Sería más adecuado establecer que la substanciación debe ser como la del amparo directo, que más se asemeja al recurso que venimos examinando.

Decimasegunda.- Dado que existe el reenvío, es conveniente que el tribunal colegiado, si no desecha el recurso ni lo declara sin materia, se limite a declararlo fundado o infundado, según proceda, pues el reconocimiento de validez o la declaratoria de nulidad de la resolución administrativa materia del proceso compete al Tribunal Fiscal de la Federación.

Decimatercera.- Al resolver el recurso, los Tribunales Colegiados de Circuito no están facultados para decidir sobre la constitucionalidad de leyes y reglamentos; y sus sentencias están excluidas del control constitucional.

Decimacuarta.- El cumplimiento de las sentencias de revisión de los Tribunales Colegiados de Circuito queda bajo la responsabilidad de la sala fiscal correspondiente, sin que, para ese efecto, sean aplicables los artículos 104 y 105 de la Ley de Amparo, que se refieren a la ejecución de las ejecutorias de amparo. Y cuando se trate del incumplimiento del fallo del Tribunal Fiscal, debería facultarse al propio tribunal para separar de su cargo al funcionario responsable y consignarlo al juez correspondiente.

Decimaquinta.- La revisión fiscal no limita la defensa de los particulares, pues frente a una sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación desfavorable en algún aspecto, siempre han estado y están legitimados para promover amparo en su contra, independientemente de que la autoridad hubiera interpuesto revisión o

no. El amparo y la revisión pueden coexistir para impugnar una sola sentencia.

Decimasexta.- Las sentencias definitivas así como las resoluciones que, sin tener ese carácter, pongan fin al proceso dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, son impugnables por parte de los particulares a través del amparo directo, en el que pueden plantearse violaciones "*in procedendo*" que no sean de imposible reparación y/o errores "*in judicando*". Tratándose de las primeras, se debe evitar la reposición inútil del proceso.

Decimaséptima.- A fin de respetar el principio de definitividad que rige el juicio de amparo, se deberían reformar los artículos 107, fracción III, inciso a), constitucional y 161 de la Ley de Amparo, para exigir que también en el proceso que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la violación procesal debe ser impugnada mediante el recurso ordinario, para poder ser planteada con posterioridad en el juicio de amparo, pues no vemos la razón para excluir al contencioso administrativo de la necesidad de fijar la definitividad de los actos intraprocesales.

Decimaoctava.- Sería conveniente que la Ley de Amparo estableciera, como lo hace el Código Fiscal de la Federación en el artículo 237, que el tribunal colegiado debe examinar, preferentemente, los conceptos de violación que se refieran al fondo del asunto, con la finalidad de que, antes de conceder un amparo "*para efectos*".

determine si procede el otorgamiento de la protección constitucional en forma lisa y llana.

Decimanovena.- El amparo indirecto contra el Tribunal Fiscal de la Federación sólo es procedente: a) Contra actos que por no formar parte de un proceso sean materialmente administrativos; b) Contra actuaciones que tengan lugar después de pronunciada la resolución mediante la cual concluya el proceso; c) Contra actos intraprocesales que afecten directamente derechos del gobernado consagrados en la Constitución; y, d) Contra cualquier resolución que afecte a personas que no sean o no hayan sido parte en el proceso.

Vigésima.- No hay motivos verdaderamente sólidos para incorporar el Tribunal Fiscal de la Federación a la estructura orgánica del Poder Judicial de la Federación; por el contrario, si la institución ha funcionado con imparcialidad y honorabilidad, lejos de pretender modificar su naturaleza se le debe fortalecer hasta convertirlo en un Tribunal Supremo de Justicia Administrativa, cuyas sentencias sean definitivas e inatacables, salvo cuando se plantee una violación directa a la Constitución o la inconstitucionalidad de un ordenamiento jurídico general, únicos casos en los que sería procedente el amparo directo contra sus sentencias.

Vigesimaprimera.- Para que fuera óptimo el funcionamiento del Tribunal Supremo Administrativo, habría que restablecer la apelación, creando Secciones de la Sala Superior en los lugares donde la experiencia y los datos estadísticos determinen que

FUENTES DE INVESTIGACIÓN

I. BIBLIOGRÁFICAS

- ACOSTA ROMERO, MIGUEL, "Teoría General del Derecho Administrativo", Editorial Porrúa, México, 1995, Decimosegunda Edición.
- _____, HERRÁN SALVATTI, MARIANO y VENEGAS HUERTA, FRANCISCO JAVIER, "Ley Federal de Procedimiento Administrativo y Ley de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal Comentadas", Editorial Porrúa, México, 1997, Tercera Edición.
- AGUINACO ALEMÁN, JOSÉ VICENTE, "Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal al terminar el año de 1998", Editorial Poder Judicial de la Federación, México, 1998, Primera Edición.
- AGUIRRE PANGBURN, RUBÉN, "Informe de 1997 rendido al Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación", Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997, Primera Edición.
- ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, NICETO, "Proceso, Autocomposición y Autodefensa", Editorial UNAM, México, 1991, Tercera Edición.

- ALESSI, RENATO, "Instituciones de Derecho Administrativo",
Traducción de Buenaventura Pellisé Prats,
Editorial Bosch, Barcelona, 1970, Primera Edición,
Tomo II.
- ALSINA, HUGO, "Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal
Civil y Comercial", Ediar Editores Buenos Aires
1963, Segunda Edición, Tomos I, II, III y IV.
- ÁLVAREZ TABÍO, FERNANDO, "El Proceso Contencioso
Administrativo", Editorial Librería Martí", La Habana,
1954, Primera Edición.
- ANDREOZZI, MANUEL, "La Materia Contencioso Administrativa",
Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1947,
Primera Edición.
- ARAGONESES, PEDRO, "Doctrina Procesal Contencioso
Administrativa del Tribunal Supremo", Editorial Aguilar,
Madrid, 1963, Primera Edición.
- ARGAÑARÁS, MANUEL J., "Tratado de lo Contencioso
Administrativo", Tipográfica Editora Argentina, Buenos
Aires, 1995, Primera Edición.
- ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, "El Proceso Tributario en el
Derecho Mexicano", Editorial Textos Universitarios,
México, 1977, Primera Edición.
- _____ "La Reforma Judicial y la Justicia Administrativa", en "Las
Nuevas Bases Constitucionales y Legales del Sistema

Judicial Mexicano. La Reforma Judicial 1986-1987",
Editorial Porrúa, México, 1987, Primera Edición.

_____ "Los Recursos Jurisdiccionales", Edición mimeográfica,
México, 1996.

_____ "La Reforma Procesal Fiscal", en "Reforma Procesal.
Estudios en memoria de Niceto Alcalá-Zamora y Castillo,
Editorial UNAM, México, 1987, Primera Edición.

_____ "Los Tribunales Contenciosos Administrativos", en
"Jornadas Jurídicas Nacionales. El Cambio a través del
Derecho", Miguel Ángel Porrúa Librero Editor, México,
1987, Primera Edición.

ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. "Tratado Teórico Práctico de los
Recursos Administrativos", Editorial Porrúa, México, 1996,
Tercera Edición.

BARRIOS DE ÁNGELIS, DANTE, "Teoría del Proceso", Ediciones
Depalma, Buenos Aires, 1979, Primera Edición.

BATAILLER, FRANCINE, "Le Conseil D'État, Juge Constitutionnel",
Editorial Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence,
Paris, 1966, Primera Edición.

BAZDRESCH, LUIS, "Garantías Constitucionales", Editorial Trillas,
México, 1990, Cuarta Edición.

_____ "El Juicio de Amparo. Curso General", Editorial Trillas,
México, 1997, Tercera Reimpresión de la Quinta Edición
(1989).

- BECERRA BAUTISTA, JOSÉ, "El Proceso Civil en México", Editorial Porrúa, México, 1990, Decimotercera Edición
- BIELSA, RAFAEL, "Sobre lo Contencioso Administrativo", Editorial Castellvi, Santa Fé, 1964, Tercera Edición
- BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, "Derecho Procesal Fiscal", Editorial Antigua Librería Robredo, México, 1964, Primera Edición.
- _____ "Derecho Procesal Fiscal", Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1975, Segunda Edición.
- _____ "El Control Constitucional de Amparo", Editorial Trillas, México, 1990, Primera Edición.
- BURGOA, IGNACIO, "Derecho Constitucional Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1997, Undécima Edición.
- _____ "Las Garantías Individuales", Editorial Porrúa, México, 1997, Vigésimanoventa Edición.
- _____ "El Juicio de Amparo", Editorial Porrúa, México, 1997, Trigesimatercera Edición.
- CABRERA ACEVEDO, LUCIO, "La Suprema Corte de Justicia a mediados del siglo XIX", Editorial Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 1987, Primera Edición.
- _____ "La Suprema Corte de Justicia en el siglo XIX", Editorial Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 1997, Primera Edición.

- _____ "Documentos Constitucionales y Legales Relativos a la
Función Judicial 1810-1917", Editorial Suprema Corte de
Justicia de la Nación, México, 1997, Primera Edición.
- CALAMANDREI, PIERO, "Derecho Procesal Civil", Traducción de
Enrique Figueroa Alfonso, Editorial Pedagógica
Iberoamericana, México, 1996, Primera Edición.
- CÁMARA DE DIPUTADOS, "Derechos del Pueblo Mexicano. México a
través de sus Constituciones", Miguel Angel Porrúa
Librero Editor, México, 1994, Cuarta Edición.
- CANALS ARENAS, JORGE RICARDO, "El Contrato de Obra Pública.
Dentro de la Teoría general de los contratos
administrativos y de su marco legal en México", Editorial
Trillas, México, 1991, Primera Edición.
- CAPPELLETTI, MAURO, "Necesidad y Legitimidad de la
Justicia Constitucional", en "La Justicia
Constitucional (Estudios de Derecho Comparado)",
Traducción de Luis Aguilar de Luque y María
Gracia Rubio de Casas, Editorial UNAM, México,
1987, Primera Edición.
- CARNELUTTI, FRANCESCO, "Instituciones del Proceso Civil",
Traducción de Santiago Sentis Melendo, Ediciones
Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1989, Primera
Edición, Volumen I.

- _____ "Derecho Procesal Civil y Penal", Traducción de Enrique Figueroa Alfonso, Editorial Pedagógica Iberoamericana, México, 1994, Primera Edición.
- CAROCCA PÉREZ, ALEX, "Garantía Constitucional de la Defensa Procesal", J.M. Bosch Editor, Barcelona, 1998, Primera Edición.
- CARPIZO, JORGE, "Bases Constitucionales de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo", en "Estudios Constitucionales", Editorial Porrúa, México, 1998, Tercera Edición.
- CARRASCO IRIARTE, HUGO, "Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal", Editorial Themis, México, 1998, Octava Edición.
- _____ "Amparo en Materia Fiscal", Editorial Harla, México, 1998, Primera Edición.
- CARRILLO FLORES, ANTONIO, "La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración en México", Editorial Porrúa, México, 1939, Primera Edición.
- _____ "Orígenes y Desarrollo del Tribunal Fiscal de la Federación, en "Estudios de Derecho Administrativo y Constitucional" Editorial UNAM, México, 1987, Primera Edición.
- CASTILLO DEL VALLE, ALBERTO DEL, "Segundo Curso de Amparo", Edal Ediciones, México, 1998, Primera Edición.

CASTRO, JUVENTINO V., "Lecciones de Garantías y Amparo",
Editorial Porrúa, México, 1974, Primera Edición.

_____ "El Sistema del Derecho de Amparo", Editorial Porrúa,
México, 1992, Segunda Edición.

_____ "Hacia el Amparo Evolucionado", Editorial Porrúa, México,
1971, Primera Edición.

COLEGIO DE PROFESORES DE DERECHO PROCESAL DE LA
FACULTAD DE DERECHO DE LA UNAM, "Diccionario de
Derecho Procesal", Editorial Harla, México, 1996, Primera
Edición.

COLEGIO DE SECRETARIOS DE LA SUPREMA CORTE DE
JUSTICIA DE LA NACIÓN, A.C., "Constitución Política de
los Estados Unidos Mexicanos", México, 1992, Primera
Edición.

CORDÓN MORENO, FAUSTINO, "El Proceso Administrativo", Editorial
La Ley, Madrid, 1989, Primera Edición.

CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO, "Derecho Jurisprudencial
Tributario Comparado: Estados Unidos, Francia, México y
España", en "Principios Tributarios Constitucionales",
Coedición del Tribunal Fiscal de la Federación y la
Universidad de Salamanca, México, 1992, Primera
Edición.

_____ "Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria", Editorial
Themis, México, 1993, Primera Edición.

- COUTURE, EDUARDO J., "Fundamentos del Derecho Procesal Civil",
Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993. Decimoséptima
Reimpresión de la Tercera Edición (1958)
- CRUZ MORALES, CARLOS A., "Los Artículos 14 y 16
Constitucionales", Editorial Porrúa, México, 1977, Primera
Edición.
- CHÁVEZ CASTILLO, RAÚL, "Juicio de Amparo", Editorial Harla,
México, 1997, Primera Edición.
- CHÁVEZ PADRÓN, MARTHA, "Evolución del Juicio de Amparo y del
Poder Judicial Federal Mexicano", Editorial Porrúa,
México, 1990, Primera Edición.
- CHIOVENDA, JOSÉ, "Principios de Derecho Procesal Civil", Cárdenas
Editor y Distribuidor, México, 1980, Primera Edición.
- DE PINA, RAFAEL y CASTILLO LARRAÑAGA, JOSÉ, "Instituciones de
Derecho Procesal Civil", Editorial Porrúa, México, 1996,
Vigésimosegunda Edición
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO, "Principios de Derecho
Tributario", Editorial Limusa, México, 1997, Octava
Reimpresión de la Tercera Edición (1987)
- _____ "El Sistema de Responsabilidades de los Servidores
Públicos", Editorial Porrúa, México, 1998, Segunda
Edición.
- DÍAZ GONZÁLEZ, LUIS RAÚL, "Medios de Defensa Fiscal", Editorial
SICCO, México, 1998, Primera Edición.

- DÍEZ, MANUEL MARÍA, "El Acto Administrativo", Editorial Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1961, Segunda Edición.
- DUVERGER, MAURICE, "Instituciones Políticas y Derecho Constitucional", Traducción de Eliseo Aja, Miguel A. Aparicio, Xavier Arbós, Marcos Carrillo, Manuel Yerpe, Isidre Molas, Ma. Dolors Oller, Jordi Saolé Tura y Josep Ma. Vallés, Editorial Ariel, Barcelona, 1980, Sexta Edición.
- ESCOLA, HÉCTOR JORGE, "Compendio de Derecho Administrativo", Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984, Primera Edición.
- _____ "Legalidad, Eficacia y Poder Judicial", Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, Primera Edición.
- ESQUIVEL VÁZQUEZ, GUSTAVO A., "La Prueba en el Juicio Fiscal Federal", Editorial Porrúa, México, 1998, Primera Edición.
- FAIRÉN GUILLÉN, VÍCTOR, "Teoría General del Derecho Procesal", Editorial UNAM, México, 1992, Primera Edición.
- FERNÁNDEZ Y CUEVAS, JOSÉ MAURICIO, "Criterios Sustentados por el Tribunal Fiscal de la Federación en Materia de Derecho Procesal Fiscal", Editorial Jus, México, 1976, Primera Edición.
- FIORINI, BARTOLOMÉ A., "Teoría de la Justicia Administrativa", Editorial Alfa, Buenos Aires, 1944, Primera Edición.
- _____ "Qué es el Contencioso", Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1997, Primera Edición.

- FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, "La Justicia Constitucional en el Ordenamiento Mexicano", en "Estudios Jurídicos en Torno a la Constitución Mexicana de 1917 en su Septuagésimo Quinto Aniversario", Editorial UNAM, México, 1992, Primera Edición.
- _____ "Reflexiones sobre el Derecho Constitucional Procesal Mexicano", en "Memoria de El Colegio Nacional", Tomo IX, Número 4, Editorial El Colegio Nacional, México, 1981, Primera Edición.
- _____ "Constitución y Proceso Civil en Latinoamérica", Editorial UNAM, México, 1974, Primera Edición.
- _____ "Introducción a la justicia administrativa en el ordenamiento mexicano", Editorial El Colegio Nacional, México, 1983, Primera Edición.
- _____ "El Juicio de Amparo", Editorial Porrúa, México, 1964, Primera Edición.
- _____ "Ensayos sobre el Derecho de Amparo", Editorial Porrúa, México, 1999, Segunda Edición.
- _____ "Tres Instituciones Francesas Revolucionarias y el Derecho Constitucional Mexicano", en "Bicentenario de la Revolución Francesa", Editorial UNAM, México, 1991, Primera Edición.
- _____ "Introducción al Estudio del Proceso Tributario en el Derecho Mexicano", en "Perspectivas del Derecho Público

en la segunda mitad del siglo XX", Editorial Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1969, Primera Edición.

_____ "Breves reflexiones sobre el Consejo de la Judicatura", en "La Justicia Mexicana hacia el siglo XXI", Editorial UNAM y Senado de la República LVI Legislatura, México, 1997, Primera Edición.

_____ "Función del Poder Judicial en los Sistemas Constitucionales Latinoamericanos", en "Estado, Derecho y Sociedad", Editorial UNAM, México, 1981, Primera Edición.

_____ "El Amparo Mexicano como Instrumento Protector de los Derechos Humanos", en "Garantías Jurisdiccionales para la defensa de los Derechos Humanos en Iberoamérica", Editorial UNAM, México, 1992, Primera Edición.

FLEINER, FRITZ, "Instituciones de Derecho Administrativo", Traducción de Sabino A. Yendin, Editorial Labor, Barcelona, 1933, Octava Edición.

FRAGA, GABINO, "Derecho Administrativo", Editorial Porrúa, México, 1982, Vigésimosegunda Edición.

GALINDO GARFIAS, IGNACIO, "Derecho Civil", Editorial Porrúa, México, 1973, Primera Edición.

GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO, "Hacia una Nueva Justicia Administrativa", Editorial Civitas, Madrid, 1992, Segunda Edición.

_____ "Democracia, Jueces y Control de la Administración", Editorial Civitas, Madrid, 1997, Tercera Edición

_____ y FERNÁNDEZ, TOMÁS RAMÓN, "Curso de Derecho Administrativo II", Editorial Civitas, Madrid, 1993, Cuarta Edición.

GARCÍA MÁYNEZ, EDUARDO, "Introducción al Estudio del Derecho", Editorial Porrúa, México, 1996, Cuadragésimo octava Edición.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., "Derecho Financiero", Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, Quinta Edición, Volumen II.

GÓMEZ LARA, CIPRIANO, "Derecho Procesal Civil", Editorial Harla, México, 1991, Quinta Edición.

GÓNGORA PIMENTEL, GENARO, "Introducción al Estudio del Juicio de Amparo", Editorial Porrúa, México, 1997, Sexta Edición.

_____ y ACOSTA ROMERO, MIGUEL, "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Legislación. Jurisprudencia. Doctrina", Editorial Porrúa, México, 1983, Primera Edición.

_____ y SAUCEDO ZAVALA, MARÍA GUADALUPE, "Ley de Amparo. Doctrina Jurisprudencial. Compilación de Tesis", Editorial Porrúa, México, 1995, Primera Edición.

GONZÁLEZ COSÍO, ARTURO, "El Poder Público y la Jurisdicción en Materia Administrativa en México", Editorial Porrúa, México, 1976, Primera Edición.

GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, "Derecho Procesal Administrativo Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1997, Segunda Edición.

_____ "Los Recursos Administrativos", Editorial Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1969, Segunda Edición.

_____ "Derecho Procesal Administrativo", Editorial Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, Segunda Edición.

_____ "Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano", Editorial Temis, Bogotá, 1985, Primera Edición.

_____ "Manual de Práctica Forense Administrativa", Editorial Civitas, Madrid, 1993, Cuarta Edición.

_____ "La Reforma del Proceso Administrativo Mexicano", en "Reforma Procesal. Estudios en memoria de Niceto Alcalá-Zamora y Castillo", Editorial UNAM, México, 1987, Primera Edición.

- GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, ALFONSO, "La Justicia Tributaria en México", Editorial Jus, México, 1992, Primera Edición.
- GORDILLO, AGUSTÍN A., "Tratado de Derecho Administrativo", Ediciones Macchi-López, Buenos Aires, 1975, Primera Edición, Tomo 2.
- GOZAÍNI, OSVALDO ALFREDO, "El derecho procesal constitucional y los derechos humanos (vinculos y autonomias)", Editorial UNAM, México, 1995, Primera Edición.
- GUASP, JAIME, "Concepto y Método de Derecho Procesal", Editorial Civitas, Madrid, 1997, Primera Edición.
- GUDIÑO PELAYO, JOSÉ DE JESÚS, "Introducción al Amparo Mexicano", Editorial Limusa e ITESO, México, 1999, Segunda Edición.
- HEDUÁN VIRUÉS, DOLORES, "Las Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación", Compañía Editorial Continental, México, 1961, Primera Edición.
- _____ "Hacia un Tribunal Federal de Justicia Administrativa", en "Estudios de Derecho Público Contemporáneo en homenaje a Gabino Fraga", Editorial UNAM y FCE, México, 1972, Primera Edición.
- _____ "Cuarta Década del Tribunal Fiscal de la Federación", Editorial Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1971, Primera Edición.

HERNÁNDEZ, OCTAVIO A., "Curso de Amparo", Editorial Porrúa, México, 1983, Segunda Edición.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, "Diccionario Jurídico Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1998, Decimaprimera Edición.

_____ "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada", Editorial Poder Judicial Federal y UNAM, México, 1997, Primera reimpresión de la Novena Edición.

KAYE, DIONISIO J., "Derecho Procesal Fiscal", Editorial Themis, México, 1991, Tercera Edición.

_____ "Breviario de Procedimientos Fiscales de Defensa", Editorial IEE, México, 1981, Primera Edición.

KELSEN, HANS, "Teoría Pura del Derecho", Traducción de Moisés Nilve, Editorial Universitaria de Buenos Aires, Buenos Aires, 1975, Decimotercera Edición.

LARA PONTE, RODOLFO, "Los Derechos Humanos en el Constitucionalismo Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1997, Primera Edición.

LEGARRE, SANTIAGO, "El Requisito de la Trascendencia en el Recurso Extraordinario", Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994, Primera Edición.

- LERDO DE TEJADA, FRANCISCO, "Código Fiscal de la Federación. Comentado y Anotado", Editorial Centro de Investigación Tributaria, México, 1972, Segunda Edición.
- LINARES, JUAN FRANCISCO, "Fundamentos de Derecho Administrativo", Editorial Astrea, Buenos Aires, 1975, Primera Edición.
- LOMELÍ CEREZO, MARGARITA, "Revisión de los principales problemas de la estructura del juicio de nulidad", en "Justicia Administrativa", Editorial Trillas, México, 1987, Primera Edición.
- LUCERO ESPINOSA, MANUEL, "Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación", Editorial Porrúa, México, 1997, Cuarta Edición.
- MAIRAL, HÉCTOR A., "Control Judicial de la Administración Pública", Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984, Primera Edición.
- MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO, "El Recurso Administrativo en México", Editorial Porrúa, México, 1997, Cuarta Edición.
- _____ "De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad", Editorial Porrúa, México, 1998, Séptima Edición.
- _____ "Ley de Justicia Fiscal de 1936 y Código Fiscal de la Federación de 1938", Editorial Porrúa, México, 1997, Primera Edición.

- MARTÍN, JOSÉ MARÍA y RODRÍGUEZ USÉ, GUILLERMO F.,
"Derecho Tributario Procesal", Ediciones Depalma,
Buenos Aires, 1987, Segunda Edición.
- MARTÍNEZ LARA, RAMÓN, "El Sistema Contencioso Administrativo en
México", Editorial Trillas, México, 1990, Primera Edición.
- MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS, "Prontuario de Derecho Fiscal Federal",
Editorial Asuntos Fiscales, México, 1940, Primera
Edición.
- _____ "Derecho Fiscal Mexicano", Ediciones Contables y
Administrativas, México, 1976, Primera Reimpresión de la
Cuarta Edición (1973).
- MERKL, ADOLFO, "Teoría General del Derecho Administrativo",
Editora Nacional, México, 1980, Primera Edición.
- MONTESQUIEU, "Del Espíritu de las Leyes", Versión castellana de
Nicolás Estévanez, Editorial Porrúa, México, 1973,
Segunda Edición.
- NAVA NEGRETE, ALFONSO, "Derecho Procesal Administrativo",
Editorial Porrúa, México, 1959, Primera Edición.
- _____ "Recursos Administrativos", en "Justicia Administrativa",
Editorial Trillas, México, 1987, Primera Edición.
- _____ "Legislación comparada de justicia administrativa",
Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1987,
Primera Edición.

- _____ "Autonomía del Tribunal Fiscal de la Federación". en
"Autonomía y Competencia del Tribunal Fiscal de la
Federación", Editorial Tribunal Fiscal de la Federación,
México, 1995, Primera Edición.
- NORIEGA CANTÚ, ALFONSO, "La Garantía de Audiencia y el Artículo
14 Constitucional", en "Estudios de Derecho Público
Contemporáneo en homenaje a Gabino Fraga", Editorial
UNAM y FCE, México, 1972, Primera Edición.
- _____ "Lecciones de Amparo", Editorial Porrúa, México, 1975.
Primera Edición.
- ORENDAIN KUNHARDT, IGNACIO, "Ley Federal de Procedimiento
Administrativo (análisis y comentarios)", Editorial Themis,
México, 1998, Cuarta Edición.
- OVALLE FAVELA, JOSÉ, "Garantías Constitucionales del Proceso".
Editorial Mc. Graw-Hill, México, 1996, Primera Edición.
- _____ "La Administración de Justicia en México", en
"Administración de Justicia en Iberoamérica", Editorial
UNAM, México, 1993, Primera Edición.
- _____ "Derecho Procesal Civil", Editorial Harla, México, 1995.
Séptima Edición.
- _____ "Algunas Consideraciones sobre la Justicia Administrativa
en el Derecho Comparado y en el Ordenamiento
Mexicano", en "Temas y Problemas de la Administración

- de Justicia en México, Editorial UNAM, México, 1982,
Primera Edición.
- PADILLA, JOSÉ R., "Sinopsis de Amparo". Cárdenas Editor y
Distribuidor, México, 1996, Cuarta Edición.
- PALLARES, EDUARDO, "Diccionario de Derecho Procesal Civil",
Editorial Porrúa, México, 1981, Decimocuarta Edición.
- PERALTA DI GREGORIO, ALMA, "Informe de 1995 rendido a la
Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación",
Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México,
1995.
- PEREZAGUA CLAMAGIRAND, LUIS, "La Prueba en el Derecho
Tributario Español". Editorial Instituto de Estudios
Fiscales, Madrid, 1975, Primera Edición.
- PLANIOL, MARCEL Y RIPERT, GEORGES, "Derecho Civil",
Traducción de Leonel Pereznieto Castro, Editorial
Pedagógica Iberoamericana, México, 1996, Primera
Edición.
- POLO BERNAL, EFRAÍN, "Breviario de Garantías Constitucionales",
Editorial Porrúa, México, 1993, Primera Edición.
- PONCE DE LEÓN ARMENTA, LUIS, "Compendio de Legislación
Comentada del Poder Judicial. Nueva propuesta de
reforma", Editorial Porrúa, México, 1998, Segunda
Edición.

- PONCE GÓMEZ, FRANCISCO y PONCE CASTILLO, RODOLFO, "Derecho Fiscal", Editorial Banca y Comercio, México, 1997, Segunda Edición.
- PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO, "Estructura Jurídica del Código Fiscal de la Federación, Editorial Textos Universitarios, México, 1977, Primera Edición.
- _____ "Derecho Procesal Fiscal", Editorial Textos Universitarios, México, 1969, Primera Edición.
- POSADAS BELGRANO, G A, "Derecho Tributario", Editorial Medina, Montevideo, 1959, Primera Edición
- QUINTANA VALTIERRA, JESÚS y ROJAS YÁÑEZ, JORGE, "Derecho Tributario Mexicano", Editorial Trillas, México, 1997, Tercera Edición.
- RABASA, OSCAR, "El Derecho Angloamericano", Editorial Porrúa, México, 1982, Segunda Edición.
- RECASÉNS SICHES, LUIS, "Tratado General de Filosofía del Derecho", Editorial Porrúa, México, 1981, Séptima Edición.
- REYES TAYABAS, JORGE, "Derecho Constitucional Aplicado a la Especialización en Amparo", Editorial Themis, México, 1996, Tercera Edición.
- ROCCO, ALFREDO, "La Sentencia Civil", Traducción de Mariano Ovejero, Editorial Stylo, México, 1944, Primera Edición.

- ROSALES AGUILAR, RÓMULO, "Formulario del Juicio de Amparo",
Editorial Porrúa, México, 1998, Novena Edición.
- SÁNCHEZ BRINGAS, ENRIQUE, "Derecho Constitucional", Editorial
Porrúa, México, 1995, Primera Edición.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYOLO, "Opúsculo sobre Derecho Fiscal",
Editorial Olguin, México, 1983, Primera Edición.
- SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO, "Derecho Fiscal Mexicano",
Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1986, Séptima
Edición.
- SÁNCHEZ PICHARDO, ALBERTO C., "Los Medios de Impugnación en
Materia Administrativa", Editorial Porrúa, México, 1997,
Primera Edición.
- SÁNCHEZ PIÑA, JOSÉ DE JESÚS y ROMERO JIMÉNEZ, JORGE
ARTURO, "Código Fiscal de la Federación Comentado.
Segunda Parte", Editorial PAC, México, 1998, Primera
Edición.
- SARRIA, EUSTORGIO, "Derecho Procesal Administrativo", Editorial
Temis, Bogotá, 1963, Primera Edición.
- SCHMITT, CARL, "Teoría de la Constitución", Traducción de Francisco
Ayala, Editora Nacional, México, 1981, Primera Edición.
- SEPÚLVEDA CARMONA, MA. SOFÍA, "Tribunal Fiscal de la
Federación y la solución de controversias en materia de
comercio exterior", en "La competencia del Tribunal Fiscal

de la Federación”, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1993, Primera Edición.

SERRA ROJAS, ANDRÉS, “Derecho Administrativo. Segundo Curso”, Editorial Porrúa, México, 1995, Decimasexta Edición.

SERRANO ROBLES, ARTURO, “El Juicio de Amparo en General y las Particularidades del Amparo Administrativo”, en “Manual del Juicio de Amparo”, Editorial Themis, México, 1994, Segunda Edición.

TENA RAMÍREZ, FELIPE, “Leyes Fundamentales de México”, Editorial Porrúa, México, 1983, Decimosegunda Edición.

TREVIÑO GARZA, ADOLFO J., “Tratado de Derecho Contencioso Administrativo”, Editorial Porrúa, México, 1997, Primera Edición.

TRON PETIT, JEAN CLAUDE, “Manual de los Incidentes en el Juicio de Amparo”, Editorial Themis, México, 1997, Primera Edición.

URBINA NANDAYAPA, ARTURO, “Los Delitos Fiscales en México 1 Aspectos constitucionales y generales de los delitos fiscales en México”, Editorial SICCO, México, 1997, Primera Edición.

_____ “Medios de Defensa Aduanera y de Comercio Exterior”, Editorial SICCO, México, 1998, Segunda Edición.

- _____ "El Juicio de Amparo contra Leyes Tributarias". Editorial PAC, México, 1994. Primera Edición.
- _____ "El Contribuyente ante las Revisiones Fiscales. Desde la orden de visita hasta los medios de defensa", Editorial SICCO, México, 1998, Primera Edición.
- VALLARTA, IGNACIO L., "Cuestiones Constitucionales (Votos)", Tomo I, Editorial Porrúa, México, 1980, Segunda Edición.
- VÁZQUEZ ALFARO, JOSÉ LUIS, "El Control de la Administración Pública en México", Editorial UNAM, México, 1996, Primera Edición.
- _____ "Evolución y Perspectiva de los Órganos de Jurisdicción Administrativa en el Ordenamiento Mexicano". Editorial UNAM, México, 1991, Primera Edición.
- VÉSCOVI, ENRIQUE, "Teoría General del Proceso". Editorial Temis, Bogotá, 1984, Primera Edición.
- _____ "Los Recursos Judiciales y demás medios impugnativos en Iberoamérica. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1988, Segunda Edición.
- VILLAR Y ROMERO, JOSÉ MARÍA, "Derecho Procesal Administrativo", Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1944, Primera Edición.

II. HEMEROGRÁFICAS

- ACADEMIA MEXICANA DE DERECHO FISCAL, A.C., "II Congreso Nacional", en "Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal", Año III, Número 8, México, 1999.
- ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, NICETO, "Proceso Administrativo", en "Revista de la Facultad de Derecho de México", Tomo XIII, Número 51, Editorial UNAM, México, Julio-Septiembre de 1963.
- ARANDA, JESÚS, "Necesario, cambiar totalmente el sistema judicial: Juventino V. Castro", en Diario "La Jornada", México, 13 de Julio de 1998.
- ARMIENTA CALDERÓN, GONZALO, "Las Partes y los Terceros en el Proceso", en "Revista de la Facultad de Derecho de México", Tomo XVI, Número 62, Editorial UNAM, México, Abril-Junio de 1966.
- _____ "El Procedimiento en los Tribunales Administrativos", en "Revista del Tribunal Fiscal de la Federación", Cuarto Número Extraordinario, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1971.
- _____ "Algunas Reflexiones sobre los conceptos de Jurisdicción y Competencia", en "Memoria del XII Congreso Mexicano de Derecho Procesal", Editorial UNAM, México, 1990, Primera Edición.
- _____ "El Contencioso Administrativo Mexicano. Características y Nuevas Perspectivas", en "Tribunal Fiscal de la

Federación. Cincuenta Años al Servicio de México”, Tomo I, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1988, Primera Edición.

_____ “La Desconcentración de la Justicia Administrativa”, en “Revista de Difusión Fiscal”, Editorial Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, Junio de 1975.

ARREOLA ORTÍZ, LEOPOLDO ROLANDO, “Análisis Comparativo entre el Tribunal Fiscal de la Federación y el Consejo de Estado Francés”, en “Revista del Tribunal Fiscal de la Federación”, Tercera Época, Año I, México, Marzo de 1988.

AZUELA GÜITRÓN, MARIANO, “El Tribunal Fiscal de la Federación”, en “Revista Jurídica”, Tomo II, Número 10, Editorial Universidad Iberoamericana, México, Julio de 1978.

_____ “El Contencioso Administrativo, Expresión Política de Sumisión al Estado de Derecho”, en “Revista del Tribunal Fiscal de la Federación”, Tercera Época, Año I, Número 8, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, Agosto de 1988.

_____ “Facultades jurisdiccionales en el siglo XXI ¿Hacia dónde debe evolucionar el estado de derecho en México?”, en “Congreso de Justicia Administrativa 1997”, Tomo II,

Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1998.
Primera Edición.

BERNARD, MICHEL. "El Consejo de Estado Francés. Juez Administrativo y Juez Fiscal", en "Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta Años al Servicio de México", Tomo I. Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1988, Primera Edición.

BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, "Organización del Tribunal Fiscal", en "Tercer Congreso Mexicano de Derecho Procesal", Editorial UNAM, México, 1969, Primera Edición.

_____ "El Proceso Administrativo", en "Segundo Congreso Mexicano de Derecho Procesal", en "Revista de la Facultad de Derecho de México", Tomo XVII, Número 65. Editorial UNAM, México, Enero-Marzo de 1967.

CADENA ROJO, JAIME. "Orígenes y Desarrollo del Contencioso Administrativo en México", en "Revista del Tribunal Fiscal de la Federación", Segundo Número Extraordinario. Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1966.

CÁMARA DE DIPUTADOS, "DIARIO DE LOS DEBATES", 24 de diciembre de 1945, 15 de diciembre de 1981, 14 de noviembre de 1995, 7 y 27 de noviembre de 1996.

CÁMARA DE SENADORES, "DIARIO DE LOS DEBATES", 3 y 5 de diciembre de 1996.

- CASTAÑÓN, JESÚS. "Introducción a Teodosio Lares", en "Revista de la Facultad de Derecho de México", Tomo XXI, Números 83-84, Editorial UNAM, México, 1971.
- CASTILLO DEL VALLE, ALBERTO DEL. "Desigualdad Jurídica en el Artículo 104, Fracción I-B, de la Ley Fundamental", en "Revista de la Facultad de Derecho de México", Tomo XLIV, Números 195-196, Editorial UNAM, México, Mayo-Agosto de 1994.
- CORTÉS FIGUEROA, CARLOS. "Justicia Administrativa Reformada", en "Revista de la Facultad de Derecho de México", Tomo XXVIII, Número 110, Editorial UNAM, México, 1978.
- DURÁN MARTÍNEZ, AUGUSTO, "El Consejo de Estado Francés", en "Revista del Colegio de Abogados del Uruguay", Tomo 9, Número 1-2, Montevideo, 1976.
- ESPINOSA FUENTES, RAÚL, "El Consejo de Estado en Francia", en "Revista de Derecho Público, Número 4, Editorial Universidad de Chile, Santiago, 1965.
- FARÍAS MATA, LUIS H., "El Consejo de Estado Francés: juez de la administración pública y garante de la continuidad revolucionaria", en "Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas", Año XXXV, Número 78, Editorial Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1990.
- FERNÁNDEZ SAGARDI, AUGUSTO, "Reseña de las Reformas Fiscales para 1997, en "Revista de la Academia Mexicana

de Derecho Fiscal". Año II, Número 3. Enero-Marzo de 1997.

FIORINI, BARTOLOMÉ A., "El Sistema Contencioso Administrativo en Francia", en "Revista de Derecho y Administración Municipal", Número 171, Buenos Aires, 1944.

FIX ZAMUDIO, HÉCTOR, "El Pensamiento de Eduardo J. Couture y el Derecho Constitucional Procesal", en "Boletín Mexicano de Derecho Comparado", Nueva Serie, Año X, Número 30, Editorial UNAM, México, Septiembre-Diciembre de 1977, Primera Edición.

"Garantías Constitucionales en el Proceso. El Ordenamiento Mexicano", en "Ciencia Jurídica", Tomo II, Número 9, Editorial Universidad de Occidente, Los Mochis, 1986, Primera Edición.

"Organización de los Tribunales Administrativos", en "Revista del Tribunal Fiscal de la Federación". Cuarto Número Extraordinario, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1971.

"Principios Esenciales del Proceso Fiscal Federal Mexicano", en "Revista del Tribunal Fiscal de la Federación", Segundo Número Extraordinario, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1966, Primera Edición.

FLORES GARCÍA, FERNANDO, "La Carrera Judicial", en "Revista de la Facultad de Derecho de México", Tomo XVII, Número 65, Editorial UNAM, México, 1967.

GARCÍA CÁCERES, JORGE ALBERTO, "Evolución de la Justicia Fiscal y Administrativa en el Tribunal Fiscal de la Federación", en "Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal", Año II, Números 3, 5 y 6, México, 1997.

GARCÍA DE ENTERRÍA EDUARDO, "La crisis del contencioso administrativo francés: El fin de un paradigma". en "Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo", Número 58, Editorial Civitas, Madrid, 1988.

GARCÍA PADILLA, MIGUEL ÁNGEL. "La Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación", en "Congreso Internacional de Justicia Administrativa. LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación", Tomo VI, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997, Primera Edición.

GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS, "La Jurisdicción Contencioso Administrativa y el Tribunal Fiscal de la Federación" en "Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta Años al Servicio de México", Tomo I, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1986, Primera Edición.

"El Proceso Administrativo y la Constitución", en "Revista de la Facultad de Derecho de México", Tomo XXVIII,

Número 109, Editorial UNAM, México, Enero-Abril de 1978.

_____ "La Ejecución de las Sentencias Contencioso-Administrativas", en "Revista General de Legislación y Jurisprudencia", Instituto Editorial Reus, Madrid, Marzo de 1951

HEDUÁN VIRUÉS, DOLORES, "Logros y Expectativas del Contencioso Administrativo Federal en México", Segundo Congreso Mexicano de Derecho Procesal, en "Revista de la Facultad de Derecho de México". Tomo XVII, Número 65. Editorial UNAM, México, Enero-Marzo de 1967.

IBARRA GIL, RAFAEL, "Pasado del Tribunal Fiscal de la Federación", en "Congreso Internacional de Justicia Administrativa LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación", Tomo VI, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997, Primera Edición.

JIMÉNEZ, NORMA, "Incorporar tribunales laborales, principal reto para el Poder Judicial de la Federación: Castro", en Diario "El Universal", México, 23 de Marzo de 1999.

LÓPEZ RÍOS, PEDRO, "La justicia administrativa a nivel nacional", en "Boletín del Departamento de Investigaciones Jurídicas de la Facultad de Derecho de la Universidad de Guanajuato", Números 13-14, Guanajuato, 1984.

LÓPEZ VELARDE, GUILLERMO, "Antecedentes de la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, su significación en lo Contencioso Administrativo-Fiscal y evolución de la competencia del mismo", en "Revista del Tribunal Fiscal de la Federación", Año XX, Números 229 al 231, Editorial Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, Enero-Marzo de 1956.

LOZANO. BLANCA, "El sistema de conflictos jurisdiccionales, las materias clasificadas y el control judicial de la Administración", en "Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo", Número 91, Editorial Civitas, Madrid, 1996.

MARTÍNEZ PINEDA, ÁNGEL, "Aberraciones Jurídicas en el Amparo", en "Revista de la Facultad de Derecho de México", Tomo XXXVI, Números 148 a 150, Editorial UNAM, México, Julio-Diciembre de 1986.

MARTÍNEZ ROSASLANDA, SERGIO, "El Consejo de Estado Francés. Su Estructura y Competencia Actuales", en "Revista del Tribunal Fiscal de la Federación", Tercera Época, Año VI, México, Octubre de 1993.

"El Ingreso y el Ascenso en los Tribunales Administrativos y en el Consejo de Estado de Francia", en "Revista del Tribunal Fiscal de la Federación", Tercera Época, Año I, México, Marzo de 1988.

MODERNE, FRANCK. "La Justicia Administrativa en Francia", en "Congreso Internacional de Justicia Administrativa. LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación", Tomo III, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997, Primera Edición.

NAVA NEGRETE, ALFONSO. "Futuro del Tribunal Fiscal de la Federación", en "Congreso Internacional de Justicia Administrativa. LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación", Tomo VI, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997, Primera Edición.

PAREJO ALFONSO, LUCIANO, "La Función Consultiva en Europa: Los Consejos de Estado Francés e Italiano", en "Revista de Documentación Administrativa", Número 226, Editorial Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1991.

PENAGOS, GUSTAVO, "El Consejo de Estado Francés", en "Revista Universitas", Número 50, Editorial Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, 1976.

PERALTA DI GREGORIO, ALMA, "Origen, Perspectiva Histórica y Proyección del Tribunal Fiscal de la Federación de México. (Una disertación comparativa con el Consejo de Estado Francés)", en "Memorial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México", Número 9, Editorial Tribunal de lo Contencioso

Administrativo del Estado de México, Toluca, Mayo-Junio de 1995.

RICCI, EDOARDO F., "Garanzie Costituzionali del Processo Civile nel Diritto Francese", en "Rivista di Diritto Processuale", Año XXIII (serie II) Número 2, Editorial CEDAM, Padova, Abril-Junio de 1968.

ROCHA DÍAZ, SALVADOR, "Facultades jurisdiccionales en el siglo XXI ¿Hacia dónde debe evolucionar el estado de derecho en México?", en "Congreso de Justicia Administrativa 1997", Tomo II, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1998, Primera Edición.

THERY, M. JEAN-FRANCOIS, "El Consejo de Estado Francés", en "Congreso Internacional de Justicia Administrativa. LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación", Tomo III, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1997, Primera Edición.

URBINA NANDAYAPA, ARTURO, "Incidentes en el Juicio de Nulidad", en "Prontuario de Actualización Fiscal", Número 189, Editorial SICCO, México, Agosto de 1997.

III. JURISPRUDENCIALES

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XXVI.

- _____, Sexta Época, Tomo XI.
- _____, Séptima Época, Volúmenes 63 y 127-132.
- _____, Octava Época, Tomos III, V, X y XV-I.
- _____, Novena Época, Tomos I a IX.
- _____, Gaceta Número 60.
- _____, Gaceta Número 75.
- _____, Jurisprudencia por Contradicción de Tesis Octava Época,
Tomo III.
- _____, Jurisprudencia por Contradicción de Tesis, Novena
Época, 1995, Tomo I.
- _____, Precedentes del Tribunal Pleno que no han integrado
jurisprudencia 1969-1985.
- _____, Precedentes relevantes de la Octava Época que no han
integrado jurisprudencia, Materia Administrativa, 1998
- _____, Apéndice 1917-1985, Tercera Parte.
- _____, Apéndice 1917-1988, Segunda Parte.
- _____, Apéndice 1917-1995, Tomos I, III, IV y VI.
- Informes del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación
de 1973, 1977, 1982, 1984 y 1998
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Números
95, 100 y 112.
- Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993 y
precedentes de Salas 1988-1993.

IV. LEGISLATIVAS

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley para el arreglo de lo Contencioso Administrativo (1853).

Ley sobre lo Contencioso Administrativo (1865).

Ley de Justicia Fiscal.

Código Fiscal de la Federación (1938, 1967 y 1981).

Ley que crea un recurso ante la Suprema corte contra las sentencias
del Tribunal Fiscal de la Federación.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación (1967, 1978 y 1995).

Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Ley de Amparo.

Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común, y para toda la
República en Materia Federal.

Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

Ley del Banco de México.

Ley de Comercio Exterior.

Ley Federal de Instituciones de Fianzas.