



9 885209

UNIVERSIDAD AMERICANA DE ACAPULCO
EXCELENCIA PARA EL DESARROLLO

FACULTAD DE DERECHO
INCORPORADA A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

293812

LA JUSTICIA FISCAL FEDERAL

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:
JORGE VLADIMIR OSORIO ACEVEDO

DIRIGIDA POR EL:
LIC. JESÚS TOVAR BALDERAS



ACAPULCO, GRO.

JUNIO 2001



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS

A MIS PADRES

Jorge Andrés Osorio Vázquez

y

Lilia Acevedo Ramírez

Quienes han estado conmigo, brindándome su amor, cariño y apoyo, haciéndome sentir sumamente afortunado por tenerlos a mi lado.

A MIS ABUELOS PATERNOS

Jerónimo Osorio Rangel

y

Ma. Elena Vázquez Valle

De quienes recibí un especial amor de padres, durante aquella niñez tan especial que pase a su lado.

A LA UNIVERSIDAD AMERICANA DE ACAPULCO

Que ha sido, sigue y sin duda seguirá siendo mi espacio de formación y desarrollo profesional.

A LA FACULTAD DE DERECHO

Por ser una instancia mediadora entre Profesores y Alumnos, de la que siempre recibí atención pronta y con gran calidad humana, reconociéndole

especialmente estos atributos a su titular el Lic. Felipe Celorio Celorio, de quien admiro su tenacidad y entrega, al frente de nuestra Facultad de Derecho.

A MIS PROFESORES

Por habernos brindado la enseñanza del derecho con un profesionalismo a la altura de los mejores Catedráticos del País.

A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS

Sin distinción alguna, a todos aquellos que formaron parte de mi etapa Universitaria y me brindaron su amistad y camaradería, así como a mis actuales amigos, compañeros y jefes de trabajo, con quienes dentro del Poder Judicial de la Federación estamos ante el constante reto de superación y desarrollo profesional.

LA JUSTICIA FISCAL FEDERAL

INDICE GENERAL

INTRODUCCION.....	1
CAPITULO PRIMERO: ANTECEDENTES HISTORICOS DE LAS GARANTÍAS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL PODER PUBLICO.....	7
1. CONSIDERACIÓN PRELIMINAR.....	7
2. PRECEDENTES ANTERIORES A LA LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 1936.....	8
3. LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 1936.....	19
4. EVOLUCION DE LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA A PARTIR DE 1936.....	20
4.1. Creación y evolución del Tribunal Fiscal de la Federación.	
4.2. Código fiscal de 1938.	
4.3. Reforma constitucional de 1946.	
4.4. Reformas constitucionales de 1967 y 1968.	
4.5. Código Fiscal de la Federación de 1983.	
4.6. Las reformas constitucionales de 1987 y 1988.	
4.7. Las reformas al Poder Judicial de la Federación de 1994.	
4.8. Últimas reformas relacionadas con los medios de defensa en materia fiscal federal.	
5. ANTECEDENTES RELATIVOS A LA EXISTENCIA DE INSTANCIAS PRIVATIVAS DE LA AUTORIDAD.....	36
5.1. Recurso de súplica.	
5.2. Recurso de revisión fiscal.	
5.3. Instancia de revisión ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.	
5.4. Instancia de apelación.	
5.5. Actual recurso de revisión fiscal oponible por las autoridades fiscales.	
CAPITULO SEGUNDO: MEDIOS DE DEFENSA ADMINISTRATIVOS ANTE EL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.....	41
1. CONSIDERACIÓN PRELIMINAR.....	41
2. MARCO DOCTRINAL DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.....	42
2.1. Concepciones.	
2.2. Elementos del recurso administrativo.	
2.3. Clasificación.	
3. EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN.....	50
4. SOPORTE LEGAL DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.....	51
5. OPTATIVIDAD EN SU INTERPOSICIÓN Y REPERCUSIÓN EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.....	52
6. ELEMENTOS DEL PROCEDIMIENTO DEL RECURSO DE REVOCACION.....	55
6.1. Término legal y lugar de interposición.	

6.2. Requisitos del escrito y documentos anexos.	
6.3. Causales de procedencia, improcedencia y sobreseimiento.	
6.4. De las pruebas.	
6.5. Efectos jurídicos que genera la interposición del recurso.	
7. RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.....	70
7.1. Requisitos.	
7.2. Estructura de la resolución.	
7.3. Efectos.	
8. CRÍTICAS A LA EFICACIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.....	79
9. DIVERSOS MECANISMOS ADMINISTRATIVOS DE DEFENSA QUE NO CONSTITUYEN INSTANCIA.....	82
9.1. Consideración preliminar.	
9.2. Solicitudes ante las autoridades fiscales.	
9.2.1. Confirmación de criterios.	
9.3. Gestiones que no constituyen instancia o recurso.	
9.3.1. Justicia de ventanilla.	
9.3.2. Inconformidad contra hechos asentados en actas.	
9.3.3. Aclaración de requerimientos por indemnización sobre cheques no pagados.	
9.3.4. Reconsideración.	
9.3.5. Condonación de multas.	

CAPITULO TERCERO: EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.....	93
1. CONSIDERACIÓN PRELIMINAR.....	93
2. SITUACIÓN ACTUAL DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.....	94
2.1. Aspectos sobre su integración.	
2.2. Estructura.	
2.3. Competencia territorial de las Salas Regionales.	
3. MARCO JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.....	99
4. ASPECTOS FORMALES Y TÉCNICOS DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.....	100
4.1. Supuestos de procedencia .	
4.2. Supuestos de improcedencia.	
4.3. Causales de sobreseimiento.	
5. NATURALEZA JURÍDICA DEL JUICIO DE NULIDAD.....	113
6. ELEMENTOS QUE CONFORMAN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO FISCAL.....	118
6.1. Las partes en el juicio.	
6.2. La demanda.	
6.3. Término legal para la presentación de la demanda.	
6.4. Requisitos del escrito de demanda y documentos que deben anexarse.	
6.5. Contestación de la demanda.	
6.6. Ampliación de la demanda.	
6.7. Los incidentes que pueden promoverse.	

9. LA SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE EN LA MATERIA FISCAL FEDERAL.....	210
9.1. Marco conceptual.	
9.2. Origen de la institución de la suplencia de la queja deficiente.	
9.3. Justificación y motivación de su existencia.	
9.4. Elementos reales que justifican su existencia.	
9.5. Marco jurídico de la suplencia de la deficiencia de la queja.	
9.5.1. Constitucional.	
9.5.2. Ley de Amparo.	
9.5.3. La suplencia de la queja en el Código Fiscal de la Federación.	
9.6. Tendencia progresista.	
9.7. Criterios sustentados por el Poder Judicial de la Federación.	
9.8. Opinión personal.	

CAPITULO QUINTO: EL SISTEMA DE DEFENSORIA PUBLICA MEXICANO Y LA JUSTICIA FISCAL.....	238
1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES.....	238
2. MARCO JURÍDICO.....	240
3. ASPECTOS SOBRE EL SISTEMA DE DEFENSORIA PUBLICA.....	242
3.1. Organó encargado.	
3.2. Ambito de competencia.	
4. ANÁLISIS DE SU EFICACIA Y FUNCIONAMIENTO EN LA MATERIA FISCAL.....	243
CONCLUSIONES.....	248
BIBLIOGRAFIA.....	257

ABREVIATURAS Y SIGLAS UTILIZADAS

A.J.I.	Administración Jurídica de Ingresos
art. (s)	artículo, artículos
CFF	Código Fiscal de la Federación
<i>Cfr.</i>	confrontar con, confróntese con
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DO	Diario Oficial de la Federación
<i>et al.</i>	<i>et alli</i> : y otros, y colaboradores
Frac. (s)	fracción, fracciones
inc. (s)	Inciso, incisos
<i>Infra</i>	adelante, abajo, después (adverbio que remite a un contenido anotado posteriormente).
IIJ	Instituto de Investigaciones Jurídicas
L. A.	Ley de Amparo
<i>loc cit.</i>	<i>loco citato</i> : en el lugar citado
LOPJF	Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación
LOTFJF	Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
Núm. (s)	número, numeros, numeral, numerales
<i>Op. cit.</i>	<i>Opus citato</i> : obra citada
p., pp.	página, páginas
Párr. (s)	párrafo, párrafos
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
SAT	Servicio de Administración Tributaria
S.A. de C.V.	Sociedad Anónima de Capital Variable
s., ss.	siguiente, siguientes
s. d.	<i>sin data</i> : sin dato, de casa editora o de lugar de publicación

Sec. (s)	sección, secciones
<i>supra</i>	atrás, arriba, antes (adverbio que remite a un contenido anotado anteriormente)
t. (s)	tomo, tomos
tít. (s)	título, títulos
trad. (s)	traductor, traductores, traducido de, traducido por
TFF	Tribunal Fiscal de la Federación
TFJF	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México
vol. (s)	volumen, volúmenes

INTRODUCCION

Considerando que hoy en día los tributos públicos conforman un aspecto primordial para que un Estado pueda sustentar correctamente su economía y el accionar de su administración pública, es lógico suponer que todas las actividades y asuntos relacionados con la materia tributaria adquieren gran importancia e interés por parte de los gobiernos, ya que del buen funcionamiento y desarrollo de sus sistemas tributarios dependerá la cuantía económica que tendrán a su disposición para satisfacer su presupuesto y gasto público. Así las cosas, específicamente en el caso del Estado Mexicano, tenemos que históricamente los recursos económicos que utiliza para sufragar su gasto público no han sido hasta la fecha correlativamente obtenidos de la recaudación tributaria, como debería de serlo, sino que se obtienen en una gran medida de la extracción, explotación y comercialización de sus riquezas naturales.

Ante la equívoca política económica y tributaria antes referida, se han generado crisis económicas y déficits financieros que han obligado al gobierno federal a implementar mecanismos tendentes a activar a toda costa su recaudación tributaria, lamentablemente, en su afán desmedido de lograrlo, ha endurecido y tecnificado erróneamente el Sistema Tributario Mexicano, en perjuicio del reducido padrón de contribuyentes existente, objeto de una especie de "inquisición tributaria" que ha llegado a un extremo máximo coloquialmente conocido como "terrorismo fiscal", a tal grado que hoy en día, tanto el sector gubernamental, como la sociedad mexicana en

su conjunto, aceptando la inequidad e injusticia fiscal prevaleciente, pugnan por la consolidación de una verdadera "Reforma Fiscal Integral", que constituye un tema de suma trascendencia y urgencia en el entorno nacional.

En el contexto esbozado y considerando que una de las características fundamentales del estado de derecho, al cual aspira nuestra organización jurídico política mexicana, estriba en el establecimiento y la eficacia de garantías y de medios de defensa para que los administrados puedan impugnar e invalidar los actos arbitrarios de las autoridades, cobra especial importancia el tema de LA JUSTICIA FISCAL FEDERAL, toda vez que ante el marcado auge que actualmente ha cobrado el interés estatal por elevar su recaudación tributaria, los administrados resultan seriamente afectados por actos y resoluciones de las autoridades fiscales integrantes del Servicio de Administración Tributaria, que inspiradas en la política estatal referida, muchas veces resultan ser transgresoras del complejo marco jurídico fiscal existente, haciéndose necesaria la interposición de los medios de defensa que integran el Sistema de Justicia Fiscal Federal Mexicano, que en esa tendencia conforma el objeto de estudio de la presente tesis de licenciatura, en la que modestamente en función de mis limitaciones personales y de la mediana experiencia profesional en el litigio fiscal federal, analizando las instituciones administrativas y procesales que los conforman y estudiando la doctrina que los aborda, trato de plantear las principales problemáticas que desfavorecen su eficacia y funcionamiento, planteando correlativamente propuestas tendentes a superarlas para lograr su consolidación axiológica y material, a bien de

alcanzar las premisas garantes de justicia establecidas constitucionalmente, y con ello la consolidación de un verdadero estado de derecho, visto éste como una situación jurídica en la que impere la regulación normativa y su reconocimiento tanto por parte de gobernantes como de gobernados.

Aunado a lo expuesto, con el propósito de que el presente trabajo de tesis de licenciatura en derecho, satisfaga los cánones de la investigación científica, buscando en lo posible hacerlo lo más completo y actual, se lleva a cabo un análisis de todos los mecanismos tanto administrativos como jurisdiccionales integrantes del Sistema de Justicia Fiscal Federal Mexicano, contemplándose desde algunos de sus antecedentes históricos, hasta las últimas reformas vigentes a partir del año 2001 relacionadas con dichos medios de defensa, abordándose el estudio de cada una de las instancias que los conforman en el propio orden de definitividad que impera en el tramitación del procedimiento fiscal, para lo cual se ha dividido el presente trabajo en cinco capítulos, que básicamente se han estructurado de la manera siguiente:

En el Capítulo Primero, se lleva a cabo un breve estudio cronológico de los precedentes y evolución de los mecanismos de defensa relativos a la materia administrativa y fiscal, tomándose como parámetro para su análisis a la Ley de Justicia Fiscal de 1936, que origina el punto de partida de la jurisdicción contenciosa administrativa independiente del Poder Judicial Federal, resaltándose con anterioridad a dicho ordenamiento jurídico, las principales instituciones que existieron a favor de los administrados para impugnar

actos y resoluciones administrativas, hasta llegar a la conformación de la instancia jurisdiccional administrativa aludida, procediéndose a efectuar el análisis de la evolución seguida por la justicia fiscal federal hasta la actualidad, resaltándose las principales reformas ordinarias y constitucionales que en relación con la materia fiscal federal se han efectuado.

Dentro del Capítulo Segundo, se efectúa un análisis doctrinal, legal y práctico de la primera instancia ordinaria de defensa existente en la materia fiscal federal, relativa al “recurso administrativo de revocación”, detallándose los elementos que lo conforman, el procedimiento que regula su tramitación, así como las deficiencias que se actualizan en esta instancia administrativa de defensa, proponiéndose correlativas alternativas de solución al respecto. Asimismo, por tramitarse ante las propias autoridades fiscales integrantes del Servicio de Administración Tributaria, en el último tema del presente capítulo se aborda el análisis de los diversos mecanismos administrativos previstos por el Código Fiscal de la Federación, que sin constituir en sí mismos instancia, en algunos casos pueden ser utilizados en beneficio y defensa de los intereses de los contribuyentes, teniendo en consecuencia vinculación directa con el objeto del presente trabajo de tesis.

El Capítulo Tercero se enfoca al análisis del procedimiento contencioso administrativo federal, oponible ante la instancia del actualmente denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Tribunal Fiscal de la Federación hasta el 1º de Enero del 2001), desarrollándose el estudio de las principales

posiciones doctrinales en relación con cada uno de los temas que conforman dicho procedimiento, así como de su regulación normativa y funcionamiento práctico, todo ello, con el fin de resaltar los principales aspectos que conllevan al excesivo formalismo y tecnicismo que a mi consideración obstaculizan su eficacia como medio de defensa en la materia fiscal federal.

En el Capítulo Cuarto se analizan los medios de defensa oponibles ante el Poder Judicial de la Federación, con los que cuentan los contribuyentes del fisco federal para impugnar los actos y resoluciones de las autoridades integrantes del Servicio de Administración Tributaria, como lo son los juicios de amparo tanto directo como indirecto; analizándose también la instancia que conforma el recurso de revisión fiscal previsto por el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, que exclusivamente puede ser interpuesta por las autoridades fiscales federales de conformidad a circunstancias específicas que determinan su procedencia. En esa tesitura, en este penúltimo capítulo se efectúa un análisis general del procedimiento que conforma a cada una de las instancias jurisdiccionales aludidas, efectuándose una adecuación de su funcionamiento al ámbito de la materia fiscal federal, además de citarse algunas relevantes consideraciones doctrinales que permiten resaltar sus principales deficiencias.

En el desarrollo atinente al Capítulo Quinto, se lleva a cabo un breve análisis del vigente Sistema de Defensoría Pública, enfocándose su aplicación a la asistencia y representación jurídica que debe brindar el Estado para garantizar el acceso a la justicia, como una

obligación derivada del artículo 17 Constitucional, particularizando su funcionamiento y eficacia al caso de la materia fiscal federal y la situación en la que se encuentran los contribuyentes como usuarios de sus servicios.

Finalmente, en el último apartado de esta trabajo de tesis de licenciatura, de manera conclusiva se establecen y plantean las propuestas de reformas y/o alternativas de solución a las deficiencias observadas en el sistema de justicia fiscal federal, buscando consolidar su eficacia, asegurar su acceso, y garantizar mayor seguridad jurídica en favor de los contribuyentes.

CAPITULO PRIMERO

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LAS GARANTIAS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL PODER PUBLICO.

"Una palabra, una anécdota, una máxima, enseñan con frecuencia más que todos los tratados públicos."
(EMIL LUDWIG)

1. CONSIDERACION PRELIMINAR.

Apegándome a los cánones de la investigación científica, considero importante para el contenido del presente trabajo, llevar a cabo un breve bosquejo histórico de la evolución que han presentado los mecanismos de defensa en la materia administrativa dentro del sistema jurídico mexicano, de tal forma que en su oportunidad se pueda apreciar objetivamente el origen de las actuales instituciones de defensa particulares a la materia tributaria federal y las principales características que éstas han presentado en su evolución, resaltándose los principales acontecimientos que tienen injerencia en su actual conformación; todo ello, a bien de delimitar la esencia y naturaleza jurídica que reviste al actual Sistema de Justicia Fiscal Mexicano, constituido como un sistema mixto o ecléctico, por cuanto a la adopción de los dos principales modelos de justicia administrativa desarrollados por la humanidad.

Considerando al igual que múltiples autores que la Ley de Justicia Fiscal de 1936, es el parte-aguas en el contexto histórico de la evolución de la justicia fiscal en México, se procede a

delimitar el presente análisis subcapitulando éste acontecer histórico, para su mejor comprensión, en dos grandes etapas que se hacen consistir en las siguientes:

a) PRECEDENTES ANTERIORES A LA LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 1936; en la cual se efectúa un análisis a partir de la etapa colonial, resaltándose los principales eventos históricos atinentes a los mecanismos de defensa a favor de los administrados, hasta la expedición de la propia Ley de Justicia Fiscal de referencia; y,

b) EXPEDICION DE LA LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 1936 Y EVOLUCIÓN SUBSECUENTE; comprendiéndose en este apartado el desarrollo presentado hasta la actualidad por el procedimiento oficioso, contencioso administrativo, así como el relativo a las instancias judiciales.

En la tendencia planteada, se procede al análisis del acontecer evolutivo de la justicia administrativa que de manera general antecede a la actual conformación del sistema de justicia fiscal federal mexicano.

2. PRECEDENTES ANTERIORES A LA LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 1936.

Ubicándonos en el contexto histórico nacional, los antecedentes más destacables de los actuales medios de defensa relativos a la materia fiscal federal, datan de la etapa colonial, en la que a través de algunas de sus Instituciones jurídicas se permitía a los

gobernados manifestar su inconformidad en contra de actos o resoluciones de la administración pública. A este respecto, de acuerdo con la información recopilada por el autor Gonzalo Armienta, conviene precisar que el sistema jurídico vigente en la etapa colonial imponía que el conocimiento de dichos medios de impugnación o inconformidad estaba a cargo de las llamadas Audiencias de Indias, que hacían las veces de órganos jurisdiccionales con competencia para conocer de las inconformidades de los gobernados en contra de los actos emanados de los Virreyes y Gobernadores a título de gobierno.¹

Sobre el mismo punto anteriormente referido, el autor José Luis Vázquez Alfaro, en su estudio especializado respecto de la evolución de los órganos de jurisdicción administrativa, asevera que durante la etapa colonial predominó en la Nueva España un sistema jurisdiccional especial, a cargo de órganos como las Audiencias de Indias y la Real Audiencia, propios del sistema jurídico español, que permitían a los gobernados defenderse en contra de las autoridades de ese régimen.

Ahora bien, como un particular antecedente de la actual instancia que conforma el recurso administrativo de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, se tiene que el autor Fix-Zamudio hace referencia a la existencia de un mecanismo de impugnación que precisamente operaba en los asuntos de índole fiscal, y que debía tramitarse ante los Oficiales Reales dependientes de la

¹ ARMIENTA, Gonzalo, *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1977, p. 102.

Corona, previamente a la interposición de las impugnaciones ante las Audiencias de Indias.²

Asimismo, de acuerdo con el propio autor antes referido, el anterior procedimiento enfocado exclusivamente a las impugnaciones de corte fiscal, tuvo vigencia hasta el año de 1786, toda vez que con la emisión de la denominada "*Real Ordenanza para el Establecimiento e Instrucción de Intendentes del Ejército y Provincia del Reino de la Nueva España*", se sustituye la competencia que tenían las Audiencias, por la competencia de la llamada Junta Superior de Hacienda, que fungió como tribunal de segundo grado en ésta materia.³

Tomando en consideración la información anteriormente referida, personalmente considero que durante la etapa colonial son muy limitados e indirectos los antecedentes en cuanto a los medios de defensa a estudio, sobre todo si se toma en consideración que durante la mayor parte de su vigencia, las instituciones jurídicas que se implementaron pertenecen a un sistema monárquico, con elementos diversos a la concepción moderna del Estado.

Una vez aducido lo pertinente en relación con la etapa colonial antes analizada, se pasa a la etapa del México independiente, en cuyo inicio se ubica a otro precedente constitutivo de la evolución de las garantías de defensa en materia administrativa, consistente en la figura del "Consejo de Estado", creado con la vigencia de la Constitución de Cádiz de 1812, que por su naturaleza centralista

² Cfr. FIX-ZAMUDIO, Héctor, "*Introducción al Estudio del Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*", Perspectivas del Derecho Público en la Segunda Mitad del Siglo XX, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1993, p. 1057.

³ *Ibidem*, 1058.

adopta y recopila el modelo del sistema jurídico francés, en el cual, como se verá con todo detalle en su oportunidad, se apoya la esencia de nuestro actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuya competencia y jurisdicción le impone el carácter de mixto a nuestro sistema de justicia fiscal mexicano. Dicho Consejo de Estado, tal y como lo menciona el maestro Andrés Serra Rojas, se originó de una institución del antiguo régimen francés llamada el “consejo del rey”, mismo que tuvo facultades en los litigios y reglamentos de asuntos administrativos, ejerciendo una especie de justicia retenida en cuanto a asuntos de esta naturaleza, que al ser tomada como modelo en la Constitución de Cádiz, lo más importante que cabe destacarse sobre el particular, es que permite observar una separación entre las funciones judiciales y las funciones administrativas⁴; todo lo cual puede ser considerado como un antecedente positivo para los medios de defensa en materia administrativa, y sobre todo para la posterior conformación del Tribunal Fiscal de la Federación.

Por cuanto hace a las Constituciones de Apatzingan (1814) y la Constitución Federal (1824), desde la perspectiva del presente análisis (exclusivamente en relación con la evolución del actual sistema de justicia fiscal), es una crítica negativa la que se les puede formular a ambas, toda vez que en su contenido se efectuaba una estricta interpretación del principio de la división de poderes, prohibiéndose la posibilidad de que se pudieran reunir dos o mas poderes (funciones del poder), en una sola entidad detentadora, de tal forma que no podían existir emanados del Poder Ejecutivo ninguna clase de tribunales que ejercieran una función jurisdiccional, pues ésta

⁴ SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1988, p. 702.

función-atribución era propia y exclusiva del Poder Judicial, resultando distante en aquéllos momentos la posibilidad de existencia de una jurisdicción formalmente contenciosa administrativa.

Continuando con el análisis histórico analítico de que se trata, es preciso hacer referencia a la etapa de vigencia del régimen centralista implantado con las llamadas "Siete Leyes de 1836", toda vez que en relación específica con el objeto de estudio de éste capítulo, en esta etapa se actualizan ciertos elementos que pueden ser considerados como antecedentes a favor de la separación y especialización de la jurisdicción contenciosa administrativa. Lo anterior es así, ya que de acuerdo a lo apuntado por el autor Vázquez Alfaro, en éste periodo centralista se contempló la creación de un Consejo de Estado, retomando el modelo del sistema jurídico francés⁵, que a su vez conforma un modelo de sistema de jurisdicción administrativa independiente del poder judicial.

En secuencia al anterior evento cronológico, estando en pleno auge la pugna por el poder político entre los federalistas liberales y los centralistas conservadores, se actualiza otro antecedente destacable en relación con el tema a estudio, constituyéndolo "Las Bases para la Administración de la República de 1843", que en esencia buscaban conformar los lineamientos a seguirse hasta en tanto se promulgaba una nueva Constitución que definiera la tendencia que prevalecería entre las pugnas antagónicas referidas. Dichas Bases son relevantes como antecedente histórico de la

⁵ VAZQUEZ ALFARO, José Luis, *"Evolución y Perspectiva de los Órganos de Jurisdicción Administrativa en el Ordenamiento Mexicano"*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1991, p. 132.

jurisdicción contenciosa administrativa ejercida dentro de la estructura del Poder Ejecutivo, ya que según palabras del autor Vázquez Alfaro, "la actualiza y le da pleno sustento jurídico, al establecer la existencia de un Consejo de Estado, que llevaba a cabo funciones de asesoría y consulta en favor de los ministerios de gobierno"⁶. y por otra parte permitir el desarrollo de la tendencia a favor de contencioso administrativo independiente del Poder judicial, sustentada en la idea de la "justicia retenida" de origen y aplicación europea, misma que se consolida aún más en el año de 1853, con la expedición de la llamada "Ley Lares", cuyo nombre se da en honor a su precursor, el entonces ministro de Hacienda, Teodosio Lares, quien a consideración del autor Nava Negrete, fue la primera persona que en nuestro país intentó crear y dar funcionalidad al Consejo de Estado de referencia, tomando como base como ya se dijo con antelación, el marco del sistema jurídico francés existente a ese respecto.⁷ La enunciada Ley Lares, formalmente se denominó "Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo", teniendo a su vez un Reglamento que en conjunto con la expedición de la "Ley Orgánica de los Jueces y Tribunales de Hacienda", vienen a representar a decir del autor Andrés Serra Rojas, "un golpe mortal a la tendencia de la competencia judicialista sobre la materia administrativa, ya que con este cuerpo de leyes se abroga dicha competencia para conocer en primera instancia de los asuntos o conflictos jurídicos de orden administrativo, sustituyéndola por la competencia de los Juzgados Especiales de Hacienda y de los llamados Tribunales Superiores de Hacienda, mismos que constituían la

⁶ *Ibidem*, p. 133.

⁷ NAVA NEGRETE, Alfonso, *Administración Pública y Derecho Procesal Administrativo*, El Foro, Quinta Época, número 17, Enero-Marzo de 1970, p.100.

primera y segunda instancia ordinaria dentro del procedimiento contencioso administrativo,⁸ de tal forma que sólo hasta la tercera instancia seguía prevaleciendo el ámbito de competencia judicialista reservado a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Como fin del paréntesis histórico en favor de la justicia retenida, propiciado por los ordenamientos jurídicos de 1853 antes analizados, se llega a la Constitución Federal del 5 de febrero de 1857, misma que depone los logros centralistas en favor de la existencia formal de la jurisdicción contenciosa administrativa, reivindicando una competencia jurisdiccional totalmente judicialista sobre cualquier asunto de derecho administrativo.

En el año de 1864, cobra vigencia el denominado "Segundo Imperio", durante el cual se da un nuevo intento por introducir un sistema de justicia contenciosa administrativa de acuerdo al modelo de justicia retenida del sistema francés, creándose para tal efecto un Consejo de Estado, que entre sus más relevantes atribuciones destacaba la de crear un Tribunal de lo Contencioso Administrativo. En ilación a lo anterior, en 1865 se expidieron tanto la Ley sobre lo Contencioso Administrativo, como su respectivo Reglamento, estableciéndose también un tribunal de jurisdicción contenciosa administrativa retenida; si embargo, estos ordenamientos tuvieron una vigencia muy corta, limitada a la propia caída del Imperio, con la cual se reinstaura la vigencia de la Constitución de 1857, volviéndose a imponer al juicio de amparo indirecto como el único medio de defensa procedente para las impugnaciones de índole fiscal y administrativas.

⁸ SERRA ROJAS, Andrés, "*Derecho...*", *op cit.*, nota 4, p. 706.

En seguimiento a un orden cronológico, se llega al análisis de la Constitución Federal de 1917, misma que en su contexto original, mantuvo adoptada la rígida interpretación del principio de la división de poderes, así como la implementación de un único sistema jurisdiccional atribuido al Poder Judicial.

En efecto, el texto original del artículo 104 Constitucional dio continuidad al sistema judicialista anteriormente propiciado por el equiparable artículo 87 de la Constitución de 1857, toda vez que al omitir por completo mencionar y reconocer a la materia administrativa, el único medio de defensa oponible por excepción de cualquier otro, lo era el juicio de amparo indirecto ante los Juzgados de Distrito, situación que como se analiza en párrafos subsecuentes, prevalece aún con posterioridad a la creación del Tribunal Fiscal de la Federación.

El 8 de agosto de 1917 se promulgó la "Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal" (Ley de Amparo), reglamentando dos vías procesales para la resolución de las controversias administrativas, como lo eran el juicio de amparo indirecto y el recurso de suplica ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siendo éste último recurso una instancia final dentro de la jurisdicción en materia administrativa. A manera de sinopsis del aludido procedimiento vigente en 1917, puede decirse que con la vigencia inicial de la Constitución de 1917, la primera instancia del procedimiento administrativo recaía en el amparo indirecto ante los jueces de distrito, cuyo fallo era susceptible de ser impugnado mediante apelación ante los tribunales unitarios de circuito y en contra de la sentencia de estos

tribunales de casación que representaban una la segunda instancia, procedía el "recurso de suplica", que podían interponer tanto el particular afectado, como la autoridad administrativa, que desde entonces disponía de un medio de defensa que la equiparaba al gobernado, estando facultada para impugnar la sentencia de segundo grado.⁹

Como el precedente cronológicamente más cercano a la instauración de una primera instancia de justicia fiscal especializada e independiente del Poder Judicial Federal, es de mencionarse el Proyecto del Código Fiscal de la Federación de 1929, el cual entre otras cosas, proponía la existencia de un llamado "servicio de justicia fiscal", integrado por un jurado fiscal que tendría a su cargo la tramitación y resolución de las inconformidades que presentaran las personas que se consideraran afectadas por resoluciones emitidas por autoridades fiscales.¹⁰

Además de los cuerpos normativos hasta ahora analizados, entre otros precedentes significativos anteriores a la Ley de Justicia Fiscal de 1936, que a mi consideración pueden ser considerados como antecedentes del actual recurso de revocación oponible ante el Servicio de Administración Tributaria, pueden citarse a los procedimientos derivados tanto de la Ley de 1924 para la Calificación de las Infracciones Fiscales y la Aplicación de las Penas Correspondientes; como de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932. En efecto el primer dispositivo normativo citado,

⁹ Cfr. VÁZQUEZ ALAFARO, José Luis, "Evolución y...", *op. cit.*, nota 5, p.141.

¹⁰ El referido Servicio de Justicia Fiscal estaba contemplado en el artículo 421 del Proyecto del Código Fiscal de la Federación de 1929.

establecía la existencia de un jurado de penas fiscales que tenía la facultad de tramitar y resolver el recurso de revisión interpuesto optativamente por los particulares contra las multas impuestas por las oficinas recaudadoras de impuestos. Dicho jurado se integraba por el Secretario de Hacienda o su representante como presidente, por dos miembros nombrados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por dos más que eran nombrados por los contribuyentes. Por cuanto hace al procedimiento derivado de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación antes mencionada, se preveía la existencia de juicios sumarios de oposición en contra de los créditos fiscales que no fueran pagados oportunamente y que estuvieran por hacerse efectivos a través del procedimiento administrativo de ejecución, pudiendo los gobernados impugnarlos ante los tribunales judiciales federales a través del citado juicio sumario de oposición, el cual fungía como un medio de defensa en favor de los particulares afectados por un crédito fiscal. Este supuesto actualmente se contempla como un aspecto de procedencia tanto del recurso administrativo de revocación, como del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tal y como se analiza en la parte conducente de este trabajo.

Tras haber hecho referencia a los principales acontecimientos históricos relacionados con la evolución de la justicia administrativa mexicana y con la pretensión de delimitarlos sinópticamente, estimo conducente y sumamente útil para ese efecto, referirme a las breves consideraciones del eminente autor Fix-Zamudio,

quien sobre el tema particular, en lo esencial hace las siguientes valoraciones:¹¹

a) Considera que la corriente hispánica colonial imponía un sistema especial, en ese entonces monopolizado por entidades equiparables a un poder judicial derivado de la Corona;

b) Estima también que a partir de la independencia de México, se sigue el sistema angloamericano, atribuyéndose a los tribunales ordinarios el conocimiento de las controversias entre la administración pública y los gobernados; y

c) Tras las dos precisiones anteriores, concluye que ambas tendencias (colonial y angloamericana), provocaron que los ordenamientos constitucionales que verdaderamente han tenido vigencia en México, como lo son el texto constitucional federal de 1824, pasando por los ordenamientos unitarios de 1836 y 1843, el Acta de Reformas de 1847 y las Constituciones Federales de 1857 y 1917, hayan adoptado una tendencia eminentemente judicialista, con exclusión del pequeño periodo que va de 1853 a 1855 en el cual estuvo vigente un Consejo de Estado de tipo francés.

Con las anteriores precisiones queda explícitamente definida la evolución y tendencia de la justicia fiscal mexicana desde la etapa colonial hasta el año de 1936, misma que globalmente puede considerarse monopolizada por la tendencia judicialista imperante, salvo algunos casos de excepción que no pasaron de ser intentos por implementar el modelo de justicia retenida derivado del sistema francés; todo lo cual a la vez explica y justifica la postura adoptada en este

¹¹ FIX-ZAMUDIO, Héctor, "Introducción al ...", *op. cit.*, nota 2, p. 1058.

trabajo de haber conjuntado todo éste acontecer evolutivo en un solo apartado denominado "Precedentes anteriores a la ley de justicia fiscal de 1936", pasándose a continuación al estudio de la consolidación de todos esos intentos enfocados a implementar un tribunal administrativo especializado.

3. LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 1936.

Esta Ley fue promulgada el 27 de agosto de 1936 y publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de agosto del mismo año, entrando en vigor el 1 de enero de 1937. Este cuerpo normativo es ubicado por muchos tratadistas como el parteaguas en la evolución de la justicia fiscal mexicana, toda vez que con su vigencia se consolida la existencia de una jurisdicción contenciosa administrativa independiente del Poder Judicial, es decir, una jurisdicción material y formalmente administrativa. A través de esta Ley se crea el Tribunal Fiscal de la Federación, conformado como un tribunal jurisdiccional de naturaleza administrativa, totalmente encontrado con la tendencia judicialista imperante en aquella época, a tal grado que con su sola existencia contravenía la concepción hasta entonces prevaleciente de que la actividad jurisdiccional era propia y única de los tribunales judiciales, y de que su ejercicio por un órgano de naturaleza administrativa contravenía el principio de la división de poderes. Ante tal situación, durante la primera década de existencia del Tribunal Fiscal de la Federación, se formularon fuertes críticas en torno a su inconstitucionalidad, ya que efectivamente no contaba con ningún sustento constitucional que lo respaldara; aunado a esto, el autor Margáin Manautou refiere que otra de las críticas era que se

consideraba que se estaba en presencia de un tribunal especial, en términos del artículo 13 constitucional, ya que el Poder Ejecutivo se constituía en juez y parte.¹² En razón de estas y otras trascendentes dificultades por las que tuvo que atravesar la consolidación del procedimiento contencioso administrativo, es que se le atribuye una verdadera y trascendental portitura a la Ley de Justicia Fiscal en análisis, pues con ella se da una interpretación flexible del principio de la división de poderes permitiendo el ejercicio de la función jurisdiccional en materia administrativa a un órgano emanado del Poder Ejecutivo.

4. EVOLUCION DE LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA A PARTIR DE 1936.

Superándose la barrera y el monopolio estrictamente judicialista imperante hasta 1936, al haberse implementado el equivalente a lo que puede considerarse un sistema de justicia fiscal mixto, por cuanto a la existencia de una primera instancia de corte administrativa y una instancia decisoria final de corte judicial, sobrevienen una serie de acontecimientos que han conllevado a la conformación del actual sistema de justicia fiscal, objeto de estudio de este trabajo, destacándose así los siguientes puntos:

4.1. Creación y evolución del Tribunal Fiscal de la Federación.

Analizando de manera particular el origen del Tribunal Fiscal de la Federación, como se dijo con antelación, nace

¹² MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, Décima Edición, 1991, pp. 207-208.

material y jurídicamente con la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto de 1936, erigiéndose como un tribunal de anulación, basado en lo que el actual Magistrado del mismo, Rubén Aguirre Pangburn denomina un injerto de la jurisdicción administrativa francesa a cargo de su Consejo de Estado, con un cúmulo de competencia reducida a la materia fiscal federal, integrado con 15 magistrados que podían actuar en Pleno o a través de cinco Salas, las cuales estaban formadas por tres magistrados cada una.¹³ El juicio de nulidad y el Tribunal Fiscal de la Federación, conservan estas características y competencia limitada restringida a la materia fiscal federal hasta el año de 1962, ya que la Ley que reformó, adicionó y modificó diversas disposiciones fiscales de ese año, amplió la competencia del órgano jurisdiccional de mérito, para convertirlo en un autentico Tribunal de lo contencioso administrativo, es decir con una amplia competencia en todo el ámbito administrativo federal, comprendiéndose los siguientes rubros: a) conocer de la depuración de créditos a cargo del Gobierno Federal; b) la legalidad de los requerimientos de pago realizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; c) para exigir fianzas otorgadas a favor del Gobierno Federal; d) para conocer las controversias derivadas de las resoluciones emitidas por el Instituto Mexicano del Seguro Social; e) sobre las resoluciones fiscales emitidas por el Departamento del Distrito Federal; f) respecto a las aportaciones que los patrones están obligados a efectuar para el establecimiento de las escuelas de acuerdo al artículo 123; g) controversias en materia de pensiones militares; h) de las controversias que surjan por las

¹³ AGUIRRE PANGBURN, Rubén, "Comentarios al Trabajo intitulado: Los Tribunales de Justicia Administrativa", Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año I, Octubre-Diciembre 1996, Número 2, pp. 141-142.

aportaciones que deben hacer los patrones conforme a la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; i) sobre la interpretación de contratos de obra pública; j) sobre resoluciones que fincan responsabilidades en contra de funcionarios o empleados de la Federación o del Departamento del Distrito Federal; k) en materia de multas por infracciones a las leyes federales o del Distrito Federal; y, l) en materia de pensiones civiles con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.¹⁴

En el año de 1967, se expide la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, en la que se previeron los aspectos orgánicos del propio Tribunal, incrementándose a veintidós el número total de sus magistrados integrantes de las siete Salas que hasta ese momento existían, más el Presidente que no integraría Sala. Respecto a esta estructuración del Tribunal Fiscal de la Federación, es conveniente hacer la precisión de que de conformidad al análisis de la Ley Orgánica mencionada, las siete Salas que lo integraban que a su vez se componían de tres magistrados cada una, estaban concentradas en una misma sede territorial que lo era la zona metropolitana de la capital del país, lo que tornaba verdaderamente difícil al acceso a la justicia fiscal para los contribuyentes de provincia. Asimismo, la citada Ley Orgánica establecía las normas relativas a la competencia que tenían asignadas, conservando el Código, las correspondientes al procedimiento; también se introducía por primera vez en dicha ley el concepto de organismos fiscales autónomos y se otorgan al Tribunal

¹⁴ Con algunas variaciones mínimas la competencia atribuida al Tribunal Fiscal de la Federación en 1962, es la actualmente le atribuye el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal

Fiscal facultades para conocer de los juicios de lesividad, es decir, de aquellos juicios en los que las autoridades, ejerciendo el papel de parte actora u oponente, demandan al contribuyente la nulidad de determinados actos o resoluciones que creándole derechos o siéndole favorables, causan perjuicio a los intereses de la administración pública.

En 1978 se sustituye a la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación de 1967, expidiéndose una nueva ley con el mismo nombre, en la que se prevé la regionalización del Tribunal, estructurándose para tal efecto las Salas Regionales y la Sala Superior, precisándose la competencia de ambas, diferenciada fundamentalmente por la cuantía del asunto. Además de lo anterior, como un aspecto sumamente relevante introducido por la nueva Ley Orgánica en análisis, se preveía la existencia del Recurso de Revisión, otorgándole a la Sala Superior facultades para revisar las sentencias dictadas por las Salas Regionales, lo cual venía a constituir una instancia de alzada muy similar a la existente en los sistemas europeos, que significaba un gran paso hacia la consolidación de un sistema de justicia administrativa autónomo e independiente del Poder Judicial.

En 1983 se expidió un nuevo Código Fiscal, conservándose básicamente las normas sustantivas y adjetivas que se preveían con anterioridad, pero incorporando a su contenido las reformas motivadas con la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación a las que se hizo referencia en el párrafo que antecede, incluyéndose también las disposiciones relativas al recurso procesal de

queja con el cual se buscaba fortalecer el cumplimiento de las sentencias del referido Tribunal Fiscal.

A tan solo cinco años de vigencia de las anteriores reformas, en el año de 1988, se efectúan modificaciones tanto al Código Fiscal de la Federación, como a la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal, supuestamente con el objeto de promover la simplificación administrativa, suprimiéndose la competencia de la Sala Superior para que revisara las resoluciones de las Salas Regionales a través de la tramitación del Recurso de Revisión, lo cual a decir de varios autores vino a coartar la tendencia hacia la consolidación de un sistema de justicia administrativa de corte formalmente administrativo, tal y como se analiza a detalle en apartados subsecuentes de éste trabajo.

En 1996 entra en vigor la actual Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación (ahora denominada Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), misma que entre sus puntos de innovación más relevantes viene a modificar la integración de la Sala Superior de nueve magistrados a once, así como su forma de operación en pleno o en secciones, integrándose éstas últimas por dos órganos formados cada uno por cinco magistrados. A mi parecer, ésta nueva estructuración es una copia del modelo seguido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Como puede verse del anterior bosquejo cronológico la creación del Tribunal Fiscal de la Federación (ahora llamado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), tuvo su base en la Ley de Justicia Fiscal de referencia, pero para que dentro de éste cuerpo normativo se plasmara su existencia y operación, fue

necesario que previamente se desecharan las interpretaciones tradicionales que regían en el primer cuarto del siglo pasado y que se oponían tajantemente a su creación. Sobre éste particular el eminente autor administrativista Gabino Fraga ha emitido su opinión considerando que las razones justificativas reales de la conformación del contencioso administrativo mexicano se sientan en los criterios contemplados en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que paulatinamente fueron permitiendo y justificando la necesidad de su creación y que finalmente rebasó el punto conflictivo consistente en los múltiples debates doctrinales en torno a su existencia y justificación constitucional.¹⁵

4.2. Código fiscal de 1938.

Siendo éste en su literalidad el primer Código Fiscal Federal Mexicano,¹⁶ vino formalmente a sustituir a la Ley de Justicia Fiscal de 1936, sin embargo, es de precisarse que sólo la perfeccionó, ya que no alteró la conformación orgánica, ni la competencia que se le atribuía al Tribunal Fiscal de la Federación, pues incluso reprodujo los principios generales de la citada Ley de Justicia Fiscal, adicionándole tanto normas sustantivas como normas adjetivas. La vigencia de este Código Fiscal se circunscribió hasta 1967, año en el cual entro en vigor otro Código Tributario.

¹⁵ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, Octava Edición, 1986, p. 461.

¹⁶ El Código Fiscal de la Federación de 1938 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938 y entró en vigor el 1º de enero de 1939.

4.3. Reforma constitucional de 1946.

A decir del autor Vázquez Alfaro, con esta reforma constitucional se terminan las controversias que se venían suscitando desde la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, por cuanto a su constitucionalidad, toda vez que desde su creación con la Ley de justicia Fiscal de 1936, no fue sino hasta 1946 cuando se dio soporte constitucional a la existencia y legitimidad de los órganos de jurisdicción administrativa.¹⁷ La reforma constitucional de que se trata se efectúa a la fracción I del artículo 104 Constitucional, reconociéndose constitucionalmente a los tribunales de lo contencioso administrativo, al contemplarse en el texto constitucional que la Suprema Corte de Justicia conociera del recurso de revisión fiscal, oponible por las autoridades, en contra de las sentencias dictadas por los mismos.

Al analizar la reforma constitucional a estudio, el autor Vázquez Alfaro considera que con ella se dio lugar a los siguientes objetivos: a) constitucionalizó en forma directa la creación de tribunales administrativos, facultando para ello al legislador federal para expedir leyes reguladoras de la jurisdicción administrativa especializada y autónoma; b) sentó las bases constitucionales para la creación de tribunales locales de lo contencioso administrativo; c) confirmó la facultad de revisión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con lo cual a su vez se confirmó la existencia de un sistema mixto de jurisdicción administrativa.¹⁸

¹⁷ VÁZQUEZ ALFARO, José Luis, "Evolución y ...", *op. cit.*, nota 5, p. 148.

¹⁸ *Ibidem*, p. 149.

Como puede observarse de la anterior opinión doctrinal, la referida reforma de 1946 constituyó el primer avance constitucional a favor de la jurisdicción contenciosa administrativa, permitiendo indirectamente la conformación de un sistema mixto de justicia fiscal en México.

4.4. Reformas constitucionales de 1967 y 1968.

En el año de 1967 se reforma el artículo 104 Constitucional, mismo que como ya se dijo, es uno de los principales fundamentos y soporte constitucional de la jurisdicción contenciosa administrativa, incorporándose al contenido normativo de dicho numeral algunas innovaciones en cuanto a la tramitación del recurso de revisión fiscal que desde 1946 se habían establecido constitucionalmente. Sobre el particular, el autor Fix-Zamudio aduce que tales modificaciones se enfocaron a restringir su procedencia a los casos señalados por las propias leyes federales y siempre que se tratara de la impugnación de resoluciones definitivas de los tribunales administrativos.¹⁹

Continuando con el estudio de las reformas constitucionales al artículo 104 fracción I, con el objeto de acentuar un punto de notoria desigualdad procesal propiciada por dichas adecuaciones, es de resaltarse la referencia que a este respecto hace el autor Carpizo MacGregor, en relación con el segundo párrafo del numeral citado, consistente en que las sentencias emitidas por los tribunales administrativos solo serían revisadas por la Suprema Corte

¹⁹ FIX ZAMUDIO, Héctor, "*Artículo 104*", Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada, Editada por el Poder Judicial de la Federación, Consejo de la Judicatura Federal y el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1997, p. 1041.

de Justicia de la Nación cuando la revisión fuere solicitada por las autoridades administrativas, lo cual indudablemente venía a desatar un plano de desigualdad procesal en contra del gobernado.²⁰ Dicha situación afortunadamente fue suprimida por posteriores reformas, sin embargo, es una realidad que sigue imperando bajo condiciones similares, bajo la permisión derivada del recurso de revisión fiscal que actualmente prevé el numeral 248 del Código Fiscal de la Federación, mismo que se analiza a detalle en el antepenúltimo capítulo del presente trabajo de tesis.

Ahora bien, por cuanto hace a la reforma Constitucional de 1968, ésta deviene trascendente al provocar la modificación de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal y de la Ley de Amparo, estableciendo la procedencia del amparo directo contra las sentencias definitivas dictadas por los tribunales administrativos, al reformarse en ese sentido la fracción V del artículo 107 Constitucional.²¹ La importancia de la reforma constitucional de 1968 estriba esencialmente en que se dota al Tribunal Fiscal de la Federación (ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) de plena autonomía reconocida constitucionalmente, reconociéndose a su vez a las sentencias de estos tribunales como resoluciones jurisdiccionales susceptibles de ser impugnadas a través del amparo directo, dejando de ser consideradas como simples actos formalmente administrativos.

²⁰ CARPIZO, MCGREGOR, Jorge, "*Bases Constitucionales de los Tribunales Contencioso Administrativos*", Estudios Constitucionales, Segunda Edición, México, 1983, p. 189.

²¹ La reforma constitucional de mérito permite que los Tribunales Colegiados de Circuito conozcan a través de la vía de amparo directo de la impugnación de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación (actualmente denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), siendo ésta una verdadera innovación en el año de 1968, toda vez que hasta

Personalmente considero sumamente grave y por ende una muestra mas de la notable deficiencia que históricamente han presentado los medios de defensa en la materia administrativa, el hecho de que hayan transcurrido 32 años a partir de la creación del Tribunal Fiscal para que se regulara y definiera constitucionalmente el reconocimiento de sus sentencias definitivas, que hasta antes de ésta reforma únicamente eran impugnables a través del juicio de amparo indirecto.

4.5. Código Fiscal de la Federación de 1983.

Este ordenamiento legal, promulgado en diciembre de 1981, entró en vigor el primero de abril de 1983, llevando a cabo notables modificaciones al procedimiento seguido ante el Tribunal Fiscal de la Federación.²² El texto reformado del artículo 235 del citado ordenamiento suprimió el carácter oral que existía en la letra del texto anterior, desapareciendo la audiencia de pruebas y alegatos y disponiendo en su lugar un acuerdo de cierre de instrucción; también se pueden analizar como punto a favor de la expedites de justicia el relativo a que se aceleró el tramite de las cuestiones probatorias, como se observa en los artículos 205, fracción V y 214 fracción III y IV; lo que sin embargo es contrastante con la ampliación del plazo de 45 días para que la autoridad demandada produzca su contestación de la demanda, ya que indudablemente en el caso de las autoridades fiscales, representa un excesivo plazo que atenta incluso contra el principio de expedites de justicia antes referido, tal y como se

entonces, la única forma de combatir dichas resoluciones era a través del amparo indirecto, equiparándolas a simples actos administrativos.

argumentará con mayor detalle en su oportunidad. Asimismo, son de resaltarse como innovaciones positivas del Código Fiscal en análisis, las relativas a las facultades otorgadas al Tribunal para hacer cumplir sus providencias, a través de la instauración del recurso de queja y de atribuciones para la imposición de multas, ampliándose también la posibilidad de dictar sentencias que impusieran obligaciones de hacer a una autoridad por cuanto a la realización de actos o reposición del procedimiento.

Desde la promulgación y vigencia de éste Código (CFF de 1983), anualmente se le han efectuado reformas que en algunas ocasiones verdaderamente lo han perfeccionado, y en muchas otras han parcializado y tecnificado el procedimiento fiscal tanto oficioso como contencioso en favor de las autoridades fiscales. A dieciocho años de vigencia del cuerpo normativo a estudio, personalmente estimo que existe la necesidad de su revisión global, a bien de crearse un nuevo Código Tributario Federal que esencialmente garantice una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

4.6. Las reformas constitucionales de 1987 y 1988.

El 29 de julio de 1987 se promulgó una reforma al texto constitucional, publicada el 10 de agosto del mismo año, consistente en plasmar en el artículo 73, fracción XXIX-H, como facultad del Congreso Federal, la relativa a expedir leyes tendentes a crear órganos jurisdiccionales administrativos federales, así como a

²² El Decreto que contiene la promulgación del Código Fiscal de la Federación en cuestión, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 8 de enero de 1983, después de transcurridos dos años desde la fecha de su promulgación.

establecer las normas para su organización, funcionamiento, procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.²³

Asimismo, en el año de 1988, tuvo lugar una reforma que reestructuró el texto del artículo 104 Constitucional, adicionándosele la fracción I-B, que atribuye a los Tribunales Colegiados de Circuito el conocimiento del recurso de revisión interpuesto contra las resoluciones definitivas dictadas por los tribunales de lo contencioso administrativo a que se refiere la fracción XXXIX-H del artículo 73 Constitucional; especificándose además, que la revisión de dichas sentencias se somete al trámite que para la revisión del amparo indirecto establece la Ley de Amparo, sin ser impugnables las resoluciones que recaen a esta instancia por ningún recurso. Esta indebida reforma da sustento constitucional al actual y vigente recurso de revisión fiscal que se prevé en el artículo 248 del CFF, mismo que a mi juicio denota una marcada desigualdad procesal e incluso inseguridad jurídica en contra del contribuyente, tal y como se sustenta en el apartado que específicamente se le dedica a dicho recurso de revisión dentro del antepenúltimo capítulo de este trabajo.

La principal crítica que la doctrina hace a la reforma en estudio, se puede proyectar idóneamente con las consideraciones del jurista Alfonso Cortina Gutiérrez, quien refiere que contraviene la tendencia de consolidación de una justicia contenciosa administrativa independiente y autónoma, coartando la evolución que en ese sentido habían venido fortaleciendo los Códigos Fiscales de 1938, 1967 y 1983, considerando también que con la reforma constitucional analizada, la

²³ Cfr. Decreto que contiene reformas a diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario

Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación (ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), vio mermada su competencia en forma desorganizada, al suprimirse el recurso de revisión de su competencia para analizar las sentencias de las Salas regionales, todo lo cual implica un total separación de la línea evolutiva trazada a partir del modelo contencioso francés, al conformarse un sistema de casación similar al del sistema norteamericano.²⁴

4.7. Las reformas al Poder Judicial de la Federación de 1994.

A manera de referencia, y tratando de relacionarlas con su repercusión y relación con el procedimiento fiscal federal, procedo a referirme a las reformas constitucionales efectuadas en el año de 1994, particularmente fueron enfocadas a reestructurar al Poder Judicial de la Federación y a consolidar su independencia y funcionamiento. De acuerdo al decreto que las contiene, dichas reformas en esencia se hacen consistir en los siguientes puntos:²⁵

a) Se reduce de veintiuno a once el número de los Ministros integrantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación;

b) Se amplían y refuerzan las facultades de la Suprema Corte como tribunal constitucional, delegándose a los Tribunales Colegiados todos los aspectos de competencia concernientes a impugnaciones de legalidad; y,

Oficial de la Federación de fecha 10 de agosto de 1987.

²⁴ CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, *Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria*, Editorial Themis, Primera Edición, México, 1993, pp. 89-90

²⁵ Las Reformas Constitucionales de mérito aparecen reseñadas en el ejemplar del Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1994.

c) Se crea el Consejo de la Judicatura Federal, asumiendo todas las cuestiones relativas a la administración y disciplina del Poder Judicial.

Las reformas constitucionales en cuestión, no generan ningún cambio particular en el procedimiento fiscal federal, sino que al igual que en todas las materias del derecho, la relación estriba en que los anteriores puntos reseñados que la conforman, traen implícitos los cambios en cuanto a la delimitación de competencias de legalidad atribuida a los Tribunales Colegidos de Circuito y la competencia de constitucionalidad reservada a la Suprema Corte, de tal forma que efectuando una adecuación a la materia fiscal que nos ocupa, la instancia de casación de legalidad en lo tocante a las sentencias del actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se ubica en el primer supuesto, y la impugnación de constitucionalidad de leyes o reglamentos fiscales federales respecto de los cuales la Suprema Corte de Justicia no hubiere emitido ningún criterio jurisprudencial previo se ubica en el segundo de los referidos supuestos.

4.8. Últimas reformas relacionadas con los medios de defensa en materia fiscal federal.

Pretendiendo destacarse las reformas más significativas que han tenido verificativo en los últimos años, en relación con los medios de defensa en la materia fiscal federal, pueden citarse las siguientes:

a) En el año de 1996, supuestamente pretendiéndose dar mayor seguridad jurídica a favor de los contribuyentes a través de la simplificación del complejo manejo que implicaba la existencia de varios recursos administrativos hasta entonces existentes en el Código Fiscal Federal, se unifica su existencia y supuestos que los conformaban, pasando a delimitarse la existencia de un recurso administrativo único, como lo es el actual recurso de revocación.

b) En ese propio año de 1996, se implementan dentro del CFF, preceptos que estatuyen mecanismos por virtud de los cuales se pueden llevar a cabo gestiones que no constituyen instancia, pero que al hablarse de medios de defensa, fungen como vías administrativas por medio de las cuales los contribuyentes pueden obtener beneficios, destacándose entre otros de estos mecanismos la gestión de reconsideración, la condonación de multas y la justicia de ventanilla; mismas que son analizadas por separado en el capítulo respectivo de este trabajo.

c) En relación con el procedimiento contencioso administrativo ante el actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el año de 1996, tiene lugar una importante reforma en cuanto a la delimitación de la litis que anteriormente existía al impugnarse ante dicha instancia una resolución recaída al recurso administrativo, adicionándose en ese sentido un último párrafo al artículo 197 del CFF, relativo a permitir que la impugnación en ese supuesto pueda versar también sobre el acto o resolución originalmente

combatido, pudiendo hacerse valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

d) Una de las reformas más trascendentes de los últimos años que guarda estrecha relación con los medios de defensa en materia fiscal federal y por tanto con la justicia fiscal federal, tal y como lo considera el autor Manuel L. Hallivis Pelayo, acontece con la promulgación y vigencia de la Ley del Servicio de Administración Tributaria a partir del 1º de julio de 1997, con la cual se da la reestructuración de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, creándose el Servicio de Administración Tributaria (SAT), como un organismo desconcentrado de la referida SHCP, mismo que tiene como atribuciones las relativas a la recaudación, revisión y liquidación de las contribuciones federales, además de la representación de la Federación en las controversias fiscales que se planteen ante los tribunales competentes.²⁶

A mi consideración, la entrada en vigor de la Ley del S.A.T. y su respectivo reglamento, a partir de 1997, así como las últimas reformas a la legislación fiscal, son producto de la política gubernamental de activar a toda costa el inoperante sistema tributario mexicano, a fin de compensar los déficits financieros que se arrastran, resultantes de las equívocas políticas económicas seguidas en los último sexenios, en razón de lo cual se ha endurecido el sistema de fiscalización, recaudación y represión tributaria, haciéndose cada vez más técnico el procedimiento regulador de las instancias de defensa del

²⁶ HALLIVIS PELAYO, Manuel L., "El Servicio de Administración Tributaria como Guardián de la Seguridad Jurídica de los Contribuyentes en México", Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año II, Noviembre-Diciembre de 1997, número 5, p. 38.

contribuyente, a tal grado que se ha depuesto la máxima de justicia por el formalismo imperante.

5. ANTECEDENTES RELATIVOS A LA EXISTENCIA DE INSTANCIAS PRIVATIVAS DE LA AUTORIDAD.

Con el objeto de hacer notar como históricamente el sistema jurídico mexicano ha favorecido la situación y facultades procesales de las autoridades administrativas fiscales, dotándolas de medios de defensa para impugnar las resoluciones adversas a sus intereses, como un claro ejemplo de la inigualdad procesal que ha imperado en el procedimiento fiscal, es preciso remitirnos al análisis evolutivo del texto del artículo 104 Constitucional, mismo que representa un claro ejemplo de la tendencia que ha existido por adecuar el texto constitucional a las disposiciones de las leyes secundarias fiscales, en notoria contravención a la teoría del derecho constitucional, pues al efecto el citado numeral 104 ha sido objeto de múltiples reformas que han permitido en momentos distintos la vigencia de determinados mecanismos de defensa exclusivos (privativos) de las autoridades fiscales, como los que se analizan a continuación.

5.1. Recuso de súplica.

Un primer antecedente relativo a la inigualdad procesal que ha presentado el sistema jurídico mexicano a favor de las autoridades administrativas, entre ellas las fiscales federales, lo constituye el recurso de súplica, que a decir del autor Fix-Zamudio fue retomado desde la Constitución de 1857, estando vigente en el artículo 104 Constitucional hasta al año de 1934, permitiéndole a dichas

autoridades inconformarse ante los Tribunales de la Federación contra la resoluciones judiciales que fueran contrarias a sus intereses, conformándose así un medio de apelación federal que precisamente tuvo mayor uso en tratándose de la materia fiscal federal.²⁷

5.2. Recurso de revisión fiscal.

A diez años de haberse abrogado la existencia de la instancia privativa de súplica favorable únicamente a las autoridades administrativas, según lo refiere el jurista Fix-Zamudio, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público insistió en su argumento de que la supresión de dicha instancia dejaba a las autoridades tributarias en condiciones desfavorables, reformándose en consecuencia en el año de 1946 la fracción I del numeral 104 Constitucional.²⁸ Dicha reforma, implementada a solicitud de la citada Secretaría de Hacienda, exhibe la tendencia de reformas fiscales que han imperado a capricho y beneficio de las autoridades fiscales, pues en el fondo se restableció el recurso de suplica, únicamente cambiándole de nombre, y enfocándola precisamente a la materia fiscal federal, al tenor de la ley reglamentaria que para ello impuso dicha Secretaría.

5.3. Instancia de revisión ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

Con la promulgación del Código Fiscal Federal de 1967, además de seguir vigente el recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se introduce otra instancia de revisión

²⁷ FIX ZAMUDIO, Héctor, "Artículo 104...", *op. cit.*, nota 19, p. 1040.

²⁸ *Ibidem*, p. 1041.

igualmente privativa de las autoridades fiscales, oponible ante el pleno del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, misma que podía interponerse contra resoluciones que decretaran o denegaran sobreseimientos, y contra las que pusieran fin al juicio cuando el asunto fuera de importancia y trascendencia a juicio del titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Ambos recursos tuvieron invariable vigencia hasta las reformas al CFF efectuadas en 1988, con las que se unifica la existencia de un solo recurso de revisión fiscal de la competencia de los Tribunales Colegiados de Circuito.

5.4. Instancia de apelación.

Contradictoriamente a la reforma de 1988 antes citada, a partir del primero de enero de 1996, se pone en vigencia otra vez la instancia de la revisión fiscal ante el propio Tribunal Fiscal, disfrazándola bajo la nueva denominación de "apelación", cuya tramitación era procedente ante la Sala Superior del citado Tribunal, de acuerdo a lo previsto por el artículo 245 del CFF²⁹, misma que como consecuencia lógica de lo aberrante que era y de la desigualdad procesal que provocaba, es derogada con tan sólo un año de posterioridad a su vigencia.

A decir de la jurista Sofia Sepúlveda Carmona, el recurso de apelación actualmente derogado, era un recurso privativo de las autoridades administrativas desfavorecidas por las resoluciones del entonces TFF (ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), mismo que además de significar una notoria

²⁹ Cfr. Diario Oficial de la Federación de fecha 15 de diciembre de 1995 que contiene el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, p.32.

desigualdad procesal para el particular, a su vez implicaba una desigualdad entre las propias autoridades, pues de entre todas las autoridades titulares de su interposición, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público gozaba de libertades discrecionales para su ejercicio, calificando por sí misma la importancia y trascendencia del asunto.³⁰

Coincidentemente con la opinión de la jurista citada, otros autores critican de igual manera la flagrante contravención al principio de igualdad procesal que propiciaba el recurso de apelación, de tal forma que actualmente se hace inobjetable que su anterior existencia en el sistema de justicia fiscal federal, conformaba un claro precedente de la tendencia avasalladora de la desigualdad procesal que indebidamente ha regido en los litigios contra las autoridades fiscales federales.

5.5. Actual recurso de revisión fiscal oponible por las autoridades fiscales.

Como una actual instancia de revisión privativa de las autoridades que integran el Servicio de Administración Tributaria, se tiene al recurso de revisión fiscal, establecido por el artículo 248 del CFF a partir de 1997, mismo que al igual que las anteriores instituciones reseñadas, únicamente puede ser interpuesto por las autoridades fiscales federales, dándose continuidad a la tendencia violatoria de la igualdad procesal, al fungir dicho recurso como un disfraz de una especie de amparo directo oponible por las citadas autoridades, de acuerdo a la calificativa que en éste sentido le atribuye

³⁰ SEPÚLVEDA CARMONA, Sofía, "El recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Federación", Revista Indetec, Marzo, 1997, México, p. 36.

el autor Fix-Zamudio³¹. Esta instancia se estudia a detalle en el capítulo relativo a los medios de defensa oponibles ante el Poder Judicial de la Federación que forma parte del presente trabajo.

Lo reseñado y analizado en el presente capítulo histórico evolutivo, permite observar la marcada tendencia judicialista que ha imperado en el ámbito de la justicia fiscal; su posterior conformación como un sistema mixto por cuanto a la existencia de una primera instancia jurisdiccional administrativa y una instancia decisoria final de corte judicial; y algunos aspectos del procedimiento que históricamente se han actualizado en detrimento de las posibilidades de defensa de los contribuyentes y de la eficacia del sistema de justicia fiscal; situaciones todas éstas que conforman puntos que se retoman en el capítulo conclusivo de este trabajo de tesis.

³¹ FIX-ZAMUDIO, Héctor, "Introducción al Estudio del..." *op. cit.*, nota 2, p. 1135.

CAPITULO SEGUNDO

MEDIOS DE DEFENSA ADMINISTRATIVOS ANTE EL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

*"En la justicia siempre existe un
peligro, si no por las leyes por los
jueces."*
(H. Bordeaux)

1. CONSIDERACION PRELIMINAR.

A bien de efectuar un análisis que en la medida de mis capacidades, sea lo más completo posible, en cuanto al tratamiento de las posibilidades que tiene el contribuyente del fisco federal para lograr alcanzar sus pretensiones, ya sean de disconformidad contra la legalidad de actos o resoluciones de las autoridades fiscales o bien respecto de situaciones que sin constituir una impugnación pueden implicarle beneficios, se procede al estudio de todos y cada uno de los mecanismos de "autotutela" que operan ante el Servicio de Administración Tributaria, previstos en el Código Fiscal de la Federación, mismos que en opinión del autor Manuel Lucero Espinosa, conforman los medios de protección administrativos que a su vez son de dos tipos: a) los directos, en los que la participación de los gobernados es fundamental para que se entable y desarrolle esta forma de control, como es el caso del recurso administrativo de revocación y, b) los medios administrativos indirectos, que sin constituir instancia, se inspiran en el deber de la propia administración de corregir sus actos cuando se actualizan las condiciones necesarias para ello.³²

³² LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, Editorial Porrúa, Sexta edición aumentada, 2000, p.14.

En esa tendencia, en el presente capítulo se aborda tanto el estudio detallado de la instancia de defensa administrativa que comprende el recurso de revocación, como de los demás mecanismos administrativos que sin constituir instancia y conformándose como gestiones administrativas, se establecen en el Código Tributario Federal, con la intención de brindarle al contribuyente soluciones a determinadas problemáticas entre éste y las autoridades fiscales.

Ahora bien, no obstante que como ya se dijo, se tratan de cubrir todos los mecanismos administrativos de defensa que pueden servir a los intereses de los contribuyentes del fisco federal, es pertinente delimitar que el recurso de revocación es la instancia administrativa que ocupa el papel preponderante en ese contexto, por lo que la mayor parte de la presente investigación está enfocada a su estudio, efectuándose un análisis doctrinal y legal del procedimiento que la conforma, por considerarse de importancia para determinar aspectos relacionados con su funcionamiento y eficacia como instancia de defensa.

2. MARCO DOCTRINAL DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

2.1. *Concepciones.*

Respecto del recurso administrativo, existen muchas y muy variadas definiciones, destacando a mi consideración de entre ellas, la emitida por el reconocido jurista Gabino Fraga, quien cita que "El recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la

autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo."³³

Otra definición que siendo muy simple, plantea los efectos que puede generar el recurso administrativo, es la del autor Enrique Pérez de León, quien considera que "los recursos administrativos son medios por los cuales se logra que la autoridad revise el acto impugnado y resuelva si procede confirmarlo, modificarlo o anularlo."³⁴

Una definición que puede considerarse clásica dentro del derecho mexicano, es la del autor Andrés Serra Rojas, quien define al recurso administrativo como "una defensa legal que tiene el particular afectado, para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico o otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule o reforme".³⁵

Por su parte, el autor Gonzalo Armienta asevera que: "el recurso en el ámbito del derecho procesal es un medio de impugnación que la ley ha concedido a las partes o a los terceros que gozan de legitimación procesal, para obtener la revisión de las resoluciones del órgano jurisdiccional y, en su caso, su modificación o revocación".³⁶

³³ FRAGA, Gabino, "*Derecho Administrativo...*", *op. cit.*, nota 15, p. 452.

³⁴ PÉREZ DE LEÓN, Enrique, *Notas de Derecho Constitucional y Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1992, p. 262.

³⁵ SERRA ROJAS, Andrés, "*Derecho Administrativo...*", *op. cit.*, nota 4, pp. 477-478.

³⁶ ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo, *Derecho Tributario Mexicano*, Textos Universitarios, México, 1977, p. 216.

Finalmente, del análisis de varias definiciones doctrinales en conjunto, los juristas Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez (coautores), llegan a la conclusión de que "el recurso administrativo es el medio de impugnación a través del cual el particular que considera afectada su esfera jurídica por un acto de molestia, puede solicitar ante la propia autoridad que emitió el acto, o de su superior jerárquico, la revisión de la resolución que le depare perjuicio".³⁷

Ahora bien, tomando en consideración que el objeto particular del presente tema, lo conforma el análisis de un recurso administrativo en especial, como lo es el recurso de revocación en materia fiscal federal, estimo oportuno plantear su definición particular, apoyándome en los elementos contenidos en las definiciones citadas con anterioridad.

Personalmente concibo al "Recurso de Revocación", como una especie de los recursos administrativos, por virtud del cual el contribuyente sea persona física o moral, puede impugnar u oponerse a los actos o resoluciones de las autoridades fiscales federales integrantes del Servicio de Administración Tributaria, mediante la expresión de sus respectivos agravios, a bien de que la Administración Jurídica de Ingresos que resulte ser competente, se aboque a su estudio y emita una resolución en el sentido de dejar sin efectos la resolución impugnada, confirmarla, o bien, ordenar la

³⁷ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Trillas, México, 1994, p. 246.

reposición del procedimiento administrativo que le de origen, en caso de que estuviera viciado por situaciones de ilegalidad.

Finalmente, y aunque estrictamente no constituye una definición del recurso administrativo, considero muy ilustrativo y oportuno citar la consideración del autor Emilio Margáin Manautou, quien con gran objetividad se refiere a la realidad que impera en el actuar de la administración pública federal, particularmente en el rubro de la administración tributaria, de conformidad a lo siguiente: "El recurso administrativo permite a la autoridad administrativa - lavar en casa la ropa sucia -, pues es inconcebible la cantidad de resoluciones absurdas, dolosas o arbitrarias que se emiten, que sonrojarian a la misma administración de ser llevadas ante un tribunal."³⁸

La anterior opinión, a mi consideración describe en un lenguaje coloquial, tanto la esencia del recurso administrativo que es la de "autotutela" del actuar de las autoridades administrativas, como la realidad imperante en el Sistema Tributario Mexicano, en donde generalizadamente se actualizan actos y resoluciones de notoria ilegalidad que van en continuo aumento, al haber cobrado auge en los últimos años la idea de incrementar la recaudación tributaria a toda costa, como solución a los problemas económicos del país.

Una vez establecidas las anteriores concepciones doctrinales en relación con el recurso de revocación, a manera de corolario por cuanto a los elementos esenciales que comprende el recurso de revocación y los fines que debe perseguir, cobra oportunidad en lo conducente, la consideración del jurista Ramón Reyes Vera, quien

considera que la Instancia del recurso administrativo en materia fiscal federal, aún y cuando se considera dentro de la etapa oficiosa del procedimiento de defensa fiscal y su resolución es considerada como un acto administrativo por no ejercerse jurisdicción alguna en su trámite y resolución, debe catalogarse como un remedio procedimental propiciándose su desarrollo, practicidad y eficacia como el primer medio de defensa que tiene el gobernado en contra de los entes de la administración pública.³⁹

2.2. Elementos del recurso administrativo.

Cubriendo los lineamientos metodológicos de una investigación formal, de manera breve se procede a efectuar el análisis del aspecto doctrinal relativo a los elementos que conforman el recurso administrativo. Al respecto, se tiene que el grueso de la doctrina administrativista, al referirse a estudios sobre los recursos administrativos, cualesquiera que éstos sean, aborda el punto que aquí se analiza (elementos del recurso), y aunque existen ciertas discrepancias entre los autores sobre éste tema, en general puede aceptarse la existencia de un consenso al coincidirse en señalar los siguientes elementos: a) el recurso debe estar contemplado en la legislación de la materia; b) existencia de una resolución administrativa; c) que esa resolución cause perjuicio al recurrente; d) existencia de una autoridad competente para conocer y resolver el recurso; y, e) fijación

³⁸ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al...", *op. cit.*, nota 12, p. 160.

³⁹ REYES VERA, Ramón, "La Defensa de los Contribuyentes", Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Yucatán, No.7, Julio de 1991, Ediciones Universidad Autónoma de Yucatán, p. 70.

legal de la forma y término legal de presentación y del procedimiento para la substanciación del recurso.

No obstante que como ya se dijo, los anteriores elementos conforman un punto de acuerdo en las opiniones de varios autores sobre el tema en particular, a fin de fijar una base comparativa en cuanto a los elementos a estudio, es de citarse la enunciación que a éste respecto hace el autor Rodríguez Lobato, misma que puede considerarse de las mas extensas en el ámbito doctrinal, comprendiendo los siguientes elementos: 1) estar legalmente establecido en la ley; 2) existencia de la autoridad competente para conocer y resolver el recurso; 3) existencia de una resolución administrativa, que a su vez debe reunir los siguientes requisitos: a) que sea definitiva, personal, concreta, b) que cause agravio, c) que conste por escrito, salvo la resolución negativa ficta y, d) que sean nueva, es decir, que su contenido no haya sido dado a conocer al particular por otra autoridad anteriormente.⁴⁰

Por su parte, el autor Margáin Manautou, considera que los elementos del recurso administrativo pueden ser clasificados en esenciales y secundarios, los primeros que son los que condicionan la existencia y validez del recurso de acuerdo con dicho autor son: 1) Que el recurso administrativo esté establecido por el ordenamiento legal correspondiente; y, 2) La existencia de una resolución administrativa. Asimismo, el referido autor considera que son elementos secundarios y que por tanto no vician la existencia y validez del recurso, los

⁴⁰ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Editorial Harla, Segunda Edición, México, 1986, pp. 254-255.

siguientes: 1) Término dentro del cual ha de hacerse valer; 2) Autoridad ante quien debe presentarse; 3) Periodo de admisión de pruebas; 4) Plazo en el cual ha de resolverse; 5) Momento en que empieza a correr el término; y, 6) Libertad para impugnar la resolución ante los Tribunales.⁴¹

Una vez enunciadas las anteriores opiniones doctrinales para tener un parámetro comparativo en cuanto al tema analizado, puede válidamente colegirse que cualquiera que sea la postura de los autores de la materia al señalar los elementos esenciales y accesorios del recurso administrativo, resultan ser elementos *sine qua non*, la existencia de una resolución de la autoridad administrativa y que además la ley de la materia contemple la existencia del medio de defensa administrativo, señalando todos los requisitos necesarios para su debida tramitación; particularidades éstas, que se satisfacen cabalmente en tratándose de las impugnaciones relativas a la materia fiscal federal, entabladas mediante el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal Federal.

2.3. Clasificación.

Toda vez que son muchas y muy variadas las clasificaciones de las distintas clases de recursos o medios de defensa que pueden hacerse valer ante la administración pública, atendiendo a sus finalidades, objetivos, naturaleza jurídica y otros aspectos, de acuerdo al enfoque práctico que se pretende tener en el presente trabajo, únicamente se procede a enunciar sintéticamente las

⁴¹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al...", *op. cit.*, nota 12, p. 89.

clasificaciones más comunes, a efecto de poder concluir en donde queda ubicado doctrinalmente el recurso de revocación en materia fiscal federal. Así las cosas, se tiene que el autor Enrique Pérez de León, lleva a cabo una recopilación global de las clasificaciones más generales existentes, de acuerdo a los rubros siguientes:⁴²

a).- Considerando la autoridad ante la que se plantea, dicho autor considera que existen recursos administrativos que se interponen: 1) ante la que dicto el acto; 2) ante una jerárquica superior; y, 3) ante un órgano diferente.

b).- Tomando en cuenta quien la identidad de quien lo interpone puede tratarse de aquellos que presenta: 1) el directamente afectado por el acto; y, 2) un tercero indirectamente afectado (función de tercería excluyente).

c).- Por el ordenamiento que lo establece, el referido autor estima que puede tratarse de: 1) recursos administrativos establecidos en la ley; y, 2) recursos administrativos establecidos en reglamentos autónomos.

Tomándose como base los anteriores criterios de clasificación, es viable efectuar correlativas precisiones en torno al recurso de revocación que nos ocupa. En esa postura, se tiene que este recurso administrativo de revocación a estudio, en un primer término es de aquellos que se hacen valer ante la misma autoridad administrativa de la cual surge la resolución que se impugna, ya que es el mismo Servicio de Administración Tributaria a través de sus Administraciones Jurídicas de Ingresos el que conoce y resuelve los

⁴² PÉREZ DE LEÓN, Enrique, "Notas de...", *op. cit.*, nota 34, p. 264.

recursos de revocación. En referencia a esta específica característica, el autor Emilio Margáin Manautou, considera que "es mas asequible la eficacia de aquellos recursos cuyo conocimiento corresponde a los superiores jerárquicos de los emitentes por existir mayor imparcialidad y criterios objetivos en el estudio del asunto".⁴³ Por otra parte, de acuerdo con el segundo punto de las clasificaciones doctrinales citadas con anterioridad, el recurso de revocación es de aquellos que normalmente se interponen por la persona directamente afectada por el acto o resolución de la autoridad, salvo casos excepcionales relativos a la institución de la tercería excluyente de dominio. Finalmente, en relación con el ultimo criterio de clasificación citado, es obvio que se trata de un recurso general, expresamente establecido en la ley, como en el caso lo es el Código Fiscal de la Federación y su respectivo Reglamento.

3. EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION.

Particularizando en el objeto de estudio del presente capítulo, se tiene que en la materia tributaria federal el recurso administrativo de revocación es un medio jurídico de defensa general a favor del contribuyente, pues si bien es cierto que anteriormente a las reformas a la legislación fiscal federal de 1995, se preveía la existencia de diversos recursos administrativos para impugnar situaciones particulares, no menos cierto resulta que con las reformas al CFF, acontecidas en 1996, se unifican dichos recursos, pasando a conformar actualmente modalidades del recurso de revocación, razones éstas, por las que actualmente dicho recurso es considerado como un medio de

⁴³ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al...", *op. cit.*, nota 12, p. 172.

defensa general por virtud del cual el contribuyente puede someter a la revisión de las autoridades fiscales competentes, (como lo son las Administraciones Jurídicas de Ingresos dependientes del Servicio de Administración Tributaria)⁴⁴, todo tipo de inconformidades e impugnaciones contra actos y/o resoluciones de los organismos que lo conforman.

En esa tendencia, y como sustento a mis anteriores aseveraciones, es oportuno citar la consideración efectuada por el jurista Humberto Briceño Sierra, quien aduce que "el catalogo de los recurso administrativos de corte fiscal federal ha disminuido sensiblemente con las reformas de los últimos años, considerando que o se ha buscado sintetizar su tratamiento con las disposiciones del Código Fiscal, o se ha preferido poner mayor atención al proceso fiscal por antonomasia, ante el Tribunal Fiscal de la Federación."⁴⁵

4. SOPORTE LEGAL DEL RECURSO DE REVOCACION.

Tomando como base un orden de escalonamiento jerárquico, como principal sustento legal de la instancia en análisis, se tiene a las garantías de legalidad y seguridad jurídica estatuidas por los artículos 14 y 16 Constitucionales, mismas que conforman la base legal primaria no solo del recurso en análisis, sino de cualquier medio de defensa en cualesquiera de las materias del derecho, al imponer por una parte la obligación imputable a toda autoridad de sujetarse a la

⁴⁴ El Servicio de Administración Tributaria es el órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que controla todo lo relativo a la fiscalización y recaudación tributaria, mismo que fue creado a partir del 1 de julio de 1997, retomando las atribuciones que anteriormente tenía la Subsecretaría de Ingresos de la mencionada Secretaría de Hacienda.

estricta observancia de los ordenamientos legales y por otra parte el derecho subjetivo público atribuido a los gobernados para exigir a las autoridades que se sujeten en su funcionamiento a las normas legales establecidas al efecto. Sobre el particular, el autor Raúl Rodríguez Lobato sostiene que "el derecho a la legalidad se descomponen en una serie de derechos: el derecho a la competencia; el derecho a la forma; el derecho al motivo; el derecho al objeto; y el derecho al fin prescrito por la ley".⁴⁶

Asimismo, conformado por leyes secundarias, en referencia y comparación con nuestro máximo cuerpo normativo constitucional, el recurso de revocación en materia fiscal federal, se encuentra soportado legalmente en el Título V, Capítulo I, del Código Tributario Federal, comprendiendo del artículo 116 al 144; así como por la Ley del Servicio de Administración Tributaria y su respectivo Reglamento.

5. OPTATIVIDAD EN SU INTERPOSICION Y REPERCUSION EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Es relevante destacar el carácter optativo que actualmente tiene la interposición del recurso de revocación, esto es, la libre disposición que tiene el contribuyente o inconforme para su interposición, o bien para interponer directamente el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, todo ello de conformidad a las reformas fiscales vigentes a partir de 1996, que

⁴⁵ BRISEÑO SIERRA, Humberto, *Derecho Procesal Fiscal*, Editorial Porrúa, Quinta Edición, México, 1997, p. 117.

⁴⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, "*Derecho Fiscal*", *op. cit.*, nota 40, p. 249.

dieron origen a los lineamientos contenidos en los artículos 120 y 125 primer párrafo, ambos del CFF, cuya literalidad en su parte conducente, es la siguiente:

"Artículo 120.- La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación..."

"Artículo 125.- El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación".⁴⁷

Del análisis de los dispositivos legales preinsertos, puede inferirse válidamente que el recurso de revocación previsto por la legislación fiscal federal, representa una instancia administrativa que puede o no hacer valer el contribuyente para impugnar actos o resoluciones que le causen agravios, esto como ya se dijo con antelación, a partir de las reformas al procedimiento fiscal acontecidas en 1996, mismas que además de referirse a la optatividad, terminan con la estricta vinculación de la litis del juicio de nulidad, a lo impugnado y resuelto en la resolución del recurso de revocación, de tal forma que actualmente pueden válidamente plantearse conceptos de impugnación contra el propio acto o resolución original sobre el que hubieran versado los agravios del recurso administrativo, aun y cuando no se hubieran propuesto en la instancia de autotutela administrativa y por ende no sean objeto de pronunciamiento alguno en la resolución de dicho

⁴⁷ Los artículos 120 y 125 del Código Fiscal de la Federación vigentes, imponen en su conjunto el carácter optativo que reviste a la tramitación del recurso de revocación, exceptuando la aplicación del principio de definitividad que hasta el año de 1995 venía imperando en el sistema de justicia fiscal por cuanto a la obligatoriedad de su tramitación como una primera instancia de defensa de los contribuyentes. Tal reforma fue consecuencia de los lineamientos jurisprudenciales emitidos por el Poder Judicial de la Federación.

recurso. Lo anterior encuentra sustento y mayor precisión en el criterio jurisprudencial siguiente:

"LITIS ABIERTA. REFORMAS AL ARTÍCULO 237 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (ÚLTIMO PÁRRAFO). OBLIGACIÓN DE LA SALA FISCAL PARA CONOCER SOBRE LA LEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA MEDIANTE EL RECURSO ADMINISTRATIVO, AUN SOBRE MOTIVOS DE NULIDAD DIVERSOS A LOS PROPUESTOS EN EL RECURSO CORRESPONDIENTE. Tomando en consideración la más elemental regla de hermenéutica jurídica, así como la exposición de motivos que el legislador expresó al elaborar la reforma al último párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, con fecha 15 de diciembre de 1995, y que entró en vigor el primero de enero siguiente, es a partir de esta reforma que el juicio fiscal válidamente puede considerarse como de litis abierta, ya que en éste, pueden plantearse conceptos de nulidad no propuestos en el recurso administrativo interpuesto ante la autoridad fiscal, resultando la obligación para la Sala Fiscal de entrar al estudio de esos nuevos argumentos del demandante no planteados en el recurso, aun cuando en éste no se haya entrado al fondo de la cuestión debatida, en sustitución de la autoridad demandada, ello, siempre que cuente con los elementos necesarios para hacer el estudio correspondiente."⁴⁸

Además del criterio jurisprudencial que antecede, que en lo esencial establece la implementación de la litis abierta en el procedimiento contencioso administrativo fiscal respecto de impugnaciones en las que hubiere mediado la tramitación y resolución del recurso administrativo de revocación, la interpretación correcta que debe efectuarse del último párrafo del numeral 237 del CFF, es en el sentido de que las Salas del actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y

Administrativa, deben avocarse al estudio de la legalidad de la resolución o acto impugnado en el propio recurso administrativo, siempre y cuando cuenten con los elementos suficientes para valorar dicha situación, tal y como lo impone el criterio jurisprudencial que precede:

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU ACTUACIÓN CUANDO SE CONTROVIERTE LA LEGALIDAD DE UN RECURSO ADMINISTRATIVO. Cuando ante el Tribunal Fiscal de la Federación se controvierta la legalidad de una resolución dictada en un recurso administrativo, el citado tribunal, en atención a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, deberá determinar primero, si cuenta con elementos suficientes para pronunciarse sobre la legalidad de la resolución recurrida en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante y en caso de que determine que si se cuenta con esos elementos, deberá entonces pronunciarse sobre la legalidad de esa resolución impugnada y no devolver los autos a la autoridad fiscal que conoció del recurso administrativo correspondiente para que ésta emita la resolución, ello en atención a los principios de celeridad y de economía procesal contenidos en el mismo artículo 237. Lo anterior admite una excepción: cuando la resolución del recurso administrativo verse sobre la procedencia del mismo recurso, pues en esta última hipótesis, el Tribunal Fiscal estaría ante una resolución que nunca analizó la instancia administrativa, lo que le impediría sustituir a la autoridad fiscal en sus funciones, para resolver lo planteado en ese recurso."⁴⁸

6. ELEMENTOS DEL PROCEDIMIENTO DEL RECURSO DE REVOCACION.

⁴⁸ Novena Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, Mayo de 1998, Tesis: III.1o.A.54 A, p. 1030.

⁴⁹ Novena Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Julio de 1999, Tesis: III.2o.A.57 A, p. 919

6.1. Término legal y lugar de interposición.

La oportunidad en la interposición del recurso de revocación, es un requisito indispensable para la procedencia del mismo, por ende merece especial atención en la preparación de la fase impugnativa, ya que de fenecer el término que al respecto establece el artículo 121 del Código Tributario Federal, el particular afectado pierde la oportunidad para interponer este medio de defensa, consintiendo el acto o resolución no impugnada o impugnada fuera del término, pues sobre el particular dicho dispositivo legal establece que "*El escrito del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación...*"⁵⁰

Como puede verse, además del término de cuarenta y cinco días que se establece para la interposición del recurso de revocación, el contenido normativo citado hace referencia a ciertos aspectos relativos al lugar de la interposición del escrito, mismo que será determinado en razón del domicilio de la Administración Local Jurídica de Ingresos que tenga jurisdicción competencial para conocer de la impugnación, tomándose en consideración también la adscripción domiciliaria del contribuyente.

6.2. Requisitos del escrito y documentos anexos.

⁵⁰ El término de 45 días establecido por el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación vigente, a mi consideración deviene reducido, si se toman en cuenta diversos factores que obstaculizan y hacen sumamente compleja la preparación de una adecuada defensa del Contribuyente del Fisco Federal, como lo es entre otros, el relativo a la tecnicidad y formalismo de la legislación fiscal federal.

Como una condicionante para ejercer la acción de revocación ante la autoridad fiscal competente para conocer del recurso de revocación, el contribuyente debe cumplir con una serie de requisitos, entre los cuales destacan los requisitos formales que debe contener el propio documento por medio del cual hace valer su impugnación. A este respecto el autor Sandoval Galindo, al referirse a los requisitos del escrito del recurso de revocación dice que "el derecho de acción de los particulares para oponerse a los actos de la autoridad, requiere conforme al derecho positivo en nuestro país de ciertas formalidades, entre ellas y como condición de su ejercicio, que sea promovido por escrito, siendo así que en la materia fiscal en particular esta previsión se encuentra contenida en el artículo 18 del CFF en forma general, y para el recurso administrativo de revocación en forma particular en su numeral 122."⁵¹

De acuerdo con la opinión antes vertida queda claro que para acceder a la instancia de defensa del recurso administrativo de revocación a estudio, se tienen que cubrir una serie de formalidades y tecnicismos que desde mi particular opinión dificultan dicho acceso, ya que prácticamente para poder interpretar los lineamientos que al efecto impone el artículo 122 del CFF, es necesario contar con un mínimo de nociones jurídicas, que el común de los contribuyentes no tienen, al tratarse esencialmente de los requisitos siguientes:⁵²

⁵¹ SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo, *Resolución y efectos de los recursos administrativos en materia fiscal federal*, Editorial Indetec, México, 1998, pp. 130-131.

⁵² Cfr. Artículo 122 del Código Fiscal de la Federación vigente.

a) Señalar la resolución o acto impugnado, refiriendo directa y concretamente que resolución o acto de autoridad fiscal pretende controvertir;

b) Señalamiento de los agravios causados, debiendo expresar las consideraciones de hecho y de derecho que en su opinión constituyan una violación al principio de legalidad, ya sea por el propio acto o resolución impugnada o por los procedimientos administrativos realizados para llegar a su emisión; y

c) Señalamiento de las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate, expresando en forma amplia y directa los hechos que sustenten la impugnación, relacionando las pruebas que puedan corroborarlos a desvirtuarlos según sea el caso.

En contra de las formalidades que actualmente engloban al recurso de revocación en análisis, el autor Emilio Margáin refiere que dada la esencia y naturaleza jurídicas de los recursos administrativos consistente en la "autotutela" expedita de la administración pública, la substanciación de éste tipo de instancias administrativas debería efectuarse sin requisitos y formalidades, bastando la presentación de un escrito redactado inclusive de puño y letra del contribuyente, indicando inconformidad contra un acto de autoridad y la razón de la misma, para que se procediera a darle entrada, lo cual indiscutiblemente presupone que no tenga que intervenir un abogado que asista al recurrente, implicándole un desgaste económico.⁵³

⁵³ Cfr. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al...", *op. cit.*, nota 12 p. 160.

Por cuanto a los documentos anexos que se deben acompañar al escrito del recurso de revocación, es el artículo 123 del CFF el que los enuncia, de tal forma que retomando en lo esencial su contenido normativo, se deben presentar los siguientes puntos: a) los que acrediten la personalidad jurídica de quien promueve el recurso; b) documentos en que conste el acto o resolución materia de la impugnación; c) constancia de notificación del acto o resolución impugnada, o en su caso, la manifestación de no haberla recibido; y, d) cualquier prueba documental que se relacione con el asunto materia del recurso.

Asimismo, es conveniente precisar que en términos del referido numeral 123, la presentación de los documentos enunciados puede hacerse en original, o en fotocopia simple cuando los originales se encuentren en poder del propio recurrente y puedan ser objeto de cotejo, o bien cuando éste no los tenga por encontrarse en poder de las propias autoridades fiscales del Servicio de Administración Tributaria, debiendo en esos casos señalar con precisión el archivo o lugar en que se encuentran para que la autoridad resolutora del recurso proceda a recabarlos.

6.3. Causales de procedencia, improcedencia y sobreseimiento.

6.3.1. Procedencia.

Como toda instancia de defensa, el recurso de revocación de que se trata sujeta su procedencia a un cúmulo de supuestos expresamente previstos en el numeral 117 del CFF, que se hacen consistir en los siguientes:

"El recurso de revocación procederá contra:

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

a).- Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

b).- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.

c).- Dicten las autoridades aduaneras.

d).- Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:

a).- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución, o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.

b).- Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.

c).- Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

d).- Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código."⁵⁴

El contenido normativo que antecede establece la amplia procedencia del recurso de revocación, que a partir de las reformas al CFF de 1996, unifica a todos los supuestos que anteriormente se preveían de manera separada y bajo denominaciones distintas, conformando diversos recursos administrativos (tales como: el de ilegalidad de notificaciones; oposición al procedimiento administrativo de ejecución; etc.), de tal forma que actualmente los

⁵⁴ La redacción actual del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, es producto de las reformas implementadas en el año de 1996, mediante las cuales se unifican los supuestos de procedencia de los diversos recursos administrativos que hasta ese momento se contemplaban en el referido Código Tributario.

vigentes supuestos de procedencia del recurso de revocación engloban prácticamente a todos los posibles actos y resoluciones de las autoridades fiscales, incluso los relativos a la materia aduanera, de conformidad con el inciso c), de la fracción I, del artículo antes citado.

Asimismo, de conformidad con lo establecido en el numeral 117 en análisis, se puede advertir que el recurso de revocación no solo procede contra resoluciones definitivas, sino que además procede contra aquellas resoluciones o incluso actos que sin ser definitivos causen agravio a los particulares, sobre estos casos el autor Luis Edmundo Sandoval Galindo, hace referencia a que los cuatro supuestos previstos en la fracción II del dispositivo en cita, tutelan la legalidad de todo procedimiento de ejecución que puede llevar a cabo una autoridad fiscal.⁵⁵

6.3.2. Improcedencia.

En contraposición a los anteriores supuestos de procedencia del recurso de revocación, los artículos 124 y 126 del propio Código Tributario Federal, establecen las causales de improcedencia que pueden actualizarse en el procedimiento relativo al recurso de revocación, señalando el primero de dichos dispositivos legales lo siguiente:

"Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

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

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

⁵⁵ SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo, "Resolución y efectos..." *op. cit.*, nota 51, p. 127.

III.- Que hayan sido impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

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

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

VI.- En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del artículo 129 de este Código.

VII.- Si son revocados los actos de autoridad.⁵⁶

Por su parte, y de manera complementaria al contenido normativo antes citado, el artículo 126 del CFF, únicamente regula los supuestos de improcedencia del recurso, en tratándose de actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

Ahora bien, tras la reseña de los anteriores preceptos normativos, considero trascendente efectuar un breve análisis de los mismos, a bien de que en su oportunidad se tengan elementos suficientes para evaluar la eficacia de la instancia de defensa administrativa a estudio. En esa tesitura, se tiene que el numeral 124 referido en su fracción I establece como requisito indispensable para la procedencia del recurso de revocación, que la resolución o acto que se impugne cause un perjuicio directo en la esfera jurídica del recurrente, considerándose de acuerdo al autor fiscalista Díaz González que "es posible mencionar que un acto afecta el interés jurídico del gobernado

⁵⁶ Las siete fracciones que conforman el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, prácticamente trasladan los tecnicismos propios a cualquier instancia procesal, no obstante que su esencia y naturaleza es la de un medio de "autotutela" en el que no debieran existir este tipo de formalidades, debiendo prevalecer el interés oficioso del SAT para revisar la legalidad de sus actos y determinaciones, ante una sencilla solicitud de los contribuyentes.

cuando el mismo impone una obligación, una carga, o bien pretende eliminar un derecho adquirido por el contribuyente".⁵⁷ Asimismo, al guardar estrecha vinculación con el interés jurídico, es pertinente destacar que en la materia fiscal federal no se acepta la gestión de negocios, pues contrariamente a ello, la representación debe acreditarse formalmente, ya sea mediante la respectiva escritura pública o bien con carta poder que satisfaga los requisitos legales exigidos para tal efecto.

Respectivamente, la fracción II del numeral 124 citado, establece que no pueden ser materia de impugnación en el recurso de revocación, las resoluciones que precisamente resuelven un primer recurso de esta naturaleza, siendo ésta, una característica generalizada en las instancias de defensa del derecho mexicano, consistente en que no se debe atender dos veces un aspecto jurídico ya fallado con antelación, en virtud de que nunca se terminaría de resolver un determinado asunto.

La fracción III, impone como igualmente inimpugnables por este medio de defensa, las sentencias dictadas por el actualmente llamado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues al respecto solo es procedente el juicio de amparo directo, por tratarse de resoluciones que tienen el carácter de definitivas.

Por su parte la fracción IV, se refiere a la improcedencia por tratarse de actos consentidos, entendiéndose por

⁵⁷ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl, *Medios de Defensa Fiscal*, Editorial Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V., México, Primera

tales, aquellos actos o resoluciones que no fueron impugnados dentro del plazo legal que la ley concede para ese efecto, esto es, dentro de los 45 días siguientes al en que haya surtido efectos la notificación respectiva. Particularizando en éste supuesto, es preciso referir la consideración del autor Raúl Díaz González referente a que "en tratándose de los créditos fiscales, el transcurso del plazo para impugnar, es el único supuesto para consentirlos, no debiendo considerarse que su pago represente su consentimiento, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 22 del CFF".⁵⁸

En términos de la fracción V del artículo a estudio, es improcedente la impugnación mediante el recurso de revocación, de un acto o resolución que de alguna manera tenga intrínseca relación con otro que esté siendo materia de impugnación en un juicio de nulidad ya instaurado previamente, esto es, cuando se trate de asuntos conexos, en los que participen las mismas partes, se invoquen idénticos agravios, el acto impugnado sea uno mismo, o cuando se impugnen actos que sean unos antecedentes o consecuencia de los otros.

Asimismo, en penúltimo lugar se tiene que la fracción VI, establece la improcedencia del recurso cuando tratándose de la impugnación de la notificación de un requerimiento de la autoridad en términos de la fracción II del artículo 129 del CFF, el recurrente sea puesto en conocimiento legalmente de tal acto, y éste no proceda a ampliar su recurso formulando los respectivos agravios dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a que fue notificado.

Edición, 1998, p. 10.

⁵⁸ *Idem*, p. 11.

Como último supuesto, la fracción VII del ordenamiento legal que se analiza, se refiere a la improcedencia de la impugnación administrativa por tratarse de un acto o resolución que hubiere sido revocado y que por tanto ya no lesiona los intereses jurídicos del recurrente, quedando sin materia la instancia del recurso.

6.3.3. Sobreseimiento.

Producto de las reformas efectuadas al Código Tributario Federal, vigentes a partir de 1998, se introducen al procedimiento del recurso de revocación, cuatro causales de sobreseimiento contenidas en el artículo 124-A del Código Fiscal de la Federación, que textualmente cita:

“Procede el sobreseimiento en los casos siguientes:

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

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

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

IV.- Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.⁵⁹”

La primera causa de sobreseimiento se refiere al desistimiento del recurrente, actualizándose durante el trámite del medio de defensa administrativo, o sea, hasta en tanto no se dicte la resolución que ponga fin al medio de impugnación administrativo. Esto significa que el recurrente deberá informar a la autoridad competente,

⁵⁹ El artículo 124-A fue adicionado a partir del 1º de enero de 1998 al Código Fiscal de la Federación.

su intención de no hacer valer el medio de defensa; si embargo, la norma no expresa, de modo alguno, cuáles serán los requisitos que deberán satisfacerse cuando se agota esta posibilidad de sobreseimiento, considerando personalmente que el procedimiento del recurso a estudio debe ser adicionado en el sentido de que se establezca la exigencia de ratificar personalmente la solicitud del desistimiento, ello con el propósito de darle mayor seguridad al contribuyente.

La segunda causal de sobreseimiento simplemente se refiere a la actualización de cualesquiera de las causales de improcedencia, resultando innecesario hacer mayor precisión al respecto.

En cuanto a la causal prevista en la fracción tercera, relativa al sobreseimiento por inexistencia del acto o resolución impugnada, considero que dicho supuesto normativo está sobrado dentro del procedimiento, toda vez que como requisito del escrito que contiene el recurso de revocación debe señalarse el acto impugnado, anexándose el documento en el que conste el mismo, lo cual hace que se considere exagerada dicha causal de sobreseimiento.

Por último, respecto al supuesto de sobreseimiento que establece la fracción cuarta, relativo a la cesación de los efectos del acto impugnado, es de resaltarse que dicho contenido normativo no señala si el sobreseimiento puede tener efectos parciales o totales, como sí lo hace el C.F.F. en su apartado correspondiente al Contencioso Administrativo, por lo cual se estima que debe aplicarse esta posibilidad supletoriamente al recurso de revocación.

Los anteriores supuestos de sobreseimiento, pero particularmente el que se relaciona con la fracción segunda, en cuanto a la actualización de cualquiera de las causales de improcedencia previstas en el artículo 124 del CFF, a mi consideración representan una clara muestra de la tendencia formalista que ha desvirtuado la esencia del recurso administrativo, dejando de ser un medio accesible y fácil para obtener la revisión oficiosa de la autoridad fiscal, para convertirse en una instancia que requiere del cumplimiento de formalidades y el manejo de conocimientos técnicos en cuanto al planteamiento de una impugnación, propiamente restringidos al dominio de los abogados, lo cual a decir del jurista Díaz González, "lo convierte en una trampa procesal o laberinto, al estar sujeto a fórmulas sacramentales"⁶⁰.

6.4. De las pruebas.

Parte fundamental para la resolución de los medios de impugnación establecidos en la ley, está constituida por la existencia de elementos que permitan a quien resuelve, llegar al conocimiento de la verdad que se pretende demostrar. En el caso del recurso administrativo su funcionamiento no escapa a la anterior afirmación, lo cual quiere decir que aquel que pretenda demostrar que el acto que lo afecta en su interés jurídico es ilegal, deberá aportar los medios de convicción que demuestren su aseveración. A éste respecto el artículo 130 del CFF, conforma el marco normativo por cuanto a todo lo que se refiere a las pruebas en el recurso de revocación, estableciéndose en el

⁶⁰ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl, "Medios de Defensa Fiscal..." *op. cit.*, nota 57, p. XV.

citado numeral, que son admisibles toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones, sin que esta prohibición implique la posibilidad de pedir informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos o documentos que obren en sus archivos. Por cuanto a las pruebas supervenientes el artículo en mención establece que éstas podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

Asimismo, el citado numeral 130, refiere que harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, pero si en estos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado. Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad.⁶¹

El penúltimo párrafo del citado artículo 130 establece una especie de supuesto de excepción en cuanto a las reglas de valoración de las pruebas, pues al respecto refiere que si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades adquieren convicción distinta acerca de los hechos materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en este artículo, debiendo en ese caso fundar razonadamente esta parte de su resolución. Lo anterior a mi juicio da una facultad discrecional a la

⁶¹ Cfr. Artículo 130 del Código Fiscal de la Federación vigente al año 2001.

autoridad resolutoria del recurso de revocación, que incluso permite observar una atenuación del principio de estricto derecho, lamentablemente esta disposición, entre muchas otras cuya aplicación real podría ser benéfica para el contribuyente, forma parte del derecho positivo, pero no vigente.

Finalmente por cuanto al estudio del tema de las pruebas en el recurso de revocación, es pertinente citar que a partir de las adiciones al Código Adjetivo Fiscal, efectuadas en el mes de diciembre de 1995, se introduce un último párrafo que impone y remite por cuanto al trámite, desahogo y valoración de las pruebas, a las reglas que para éstos mismos efectos se imponen y siguen en el procedimiento contencioso seguido ante el actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

6.5. Efectos jurídicos que genera la interposición del recurso.

Partiéndose de la idea de que cualquier acto jurídico de autoridad trae aparejados determinados efectos y que en el caso de la materia fiscal federal dichos efectos se ven garantizados por la presunción de legalidad de que gozan los actos de las autoridades fiscales, en términos de lo dispuesto por el artículo 68 del CFF, cobra especial importancia y merecida atención el análisis de los contraefectos que a su vez se generan al impugnarse estos actos presuntivamente legales a través del recurso administrativo de revocación. Sobre éste particular es de citarse la apreciación del autor Luis Edmundo Sandoval Galindo, quien considera que "estos efectos se circunscriben a dos puntos que son: a) efectos en cuanto a la ejecutoriedad del acto o resolución impugnada y, b) efectos en cuanto a

la suspensión del plazo para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad.”⁶²

Retomando el primer efecto, es de precisarse que el artículo 144 del Código Tributario Federal, permite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución que pudiera seguirse para el cobro del crédito fiscal contenido en la determinación que se impugne a través del recurso de revocación, sin tenerse que garantizar en este caso el interés fiscal durante el tiempo que tome su tramitación, siendo a mi consideración precisamente éste, uno de los pocos aspectos benéficos que aparentemente brinda el recurso de mérito, pero que ante su ineficacia derivada de su parcialidad, sólo sirve para ganar tiempo, que finalmente es perjudicial para el contribuyente pues estarán computándose en ese lapso los recargos y las actualizaciones del crédito fiscal de que se trate, que finalmente serán acumulados cuando intente obtener la suspensión en la instancia del juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en donde tendrá que garantizar el crédito fiscal vigente hasta el momento de la solicitud, mas los accesorios que presumiblemente se generarían en el año subsecuente.

7. RESOLUCION DEL RECURSO DE REVOCACION.

7.1. Requisitos.

Al igual que toda resolución de autoridad dentro de nuestro sistema jurídico mexicano, las resoluciones emitidas por las Administraciones Jurídicas del Servicio de Administración Tributaria, en

⁶² SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo, *Resolución y efectos de los recursos*

razón de la tramitación del recurso administrativo de revocación, deben de cumplir con la garantía de legalidad que constitucionalmente se les exige, lo que dicho en otras palabras equivale a que deben de contener todos y cada uno de los requisitos que derivan de los lineamientos contenidos en los artículos 14 y 16 Constitucionales, mismos que además se reiteran y particularizan en el ordenamiento de la materia, específicamente en el artículo 38 del CFF, en relación con los lineamientos particulares de legalidad de las resoluciones que derivan del recurso de revocación, previstos por el artículo 132 del mismo cuerpo normativo citado, que textualmente cita:

"La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto."

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

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

"La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el

monto del crédito fiscal correspondiente".⁶³ (el subrayado es propio).

Del análisis del precepto transcrito, se advierte que un presupuesto importante de las resoluciones del recurso de revocación, al igual que toda resolución jurisdiccional tanto administrativa como judicial, se refiere a que debe de contener en sus considerandos, la contestación de todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente. La anterior situación viene a dar satisfacción al principio de congruencia que precisamente debe entenderse como la correlación directa que debe existir entre lo argumentado por las partes, que a su vez constituye la litis en un procedimiento jurisdiccional, y lo resuelto por el juzgador.

Asimismo, del precepto en comento se desprende que sólo es aceptable la excepción al presupuesto de congruencia antes analizado, cuando de todos los agravios expuestos por el recurrente, baste el estudio de uno sólo de ellos para tener por demostrada la ilegalidad de la resolución impugnada y en consecuencia proceder a su revocación.

Como corolario al anterior análisis, considero oportuno citar una opinión doctrinal que a mi parecer engloba perfectamente en dos bloques generales todos y cada uno de los lineamientos que debe contener la resolución del recurso de revocación a estudio, siendo así que, haciendo un minucioso análisis del citado

⁶³ Como puede apreciarse del contenido normativo del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, al referirse a la posibilidad de que se revoque el acto o resolución impugnada cuando se adviertan una ilegalidad manifiesta, no se prevé cuales serían esos supuestos, lo que hace prácticamente inoperante ésta facultad derivada del principio *iura novit curia*.

numeral 132 del CFF, el autor Sandoval Galindo, considera que la resolución del recurso de revocación debe de satisfacer aspectos de análisis y de contenido del acto resolutorio, siendo éstos los siguientes:⁶⁴

"I. Aspectos de análisis: a) examinar todos los agravios; b) facultad de invocar hechos notorios; c) corregir errores de cita de preceptos violados; d) examen en conjunto de agravios y demás razonamientos del recurrente; e) análisis de ilegalidad manifiesta; y, f) no revocar o modificar partes no impugnadas."

"II. Aspectos de contenido del acto resolutorio: a) fundarse en derecho; b) fundar los motivos de ilegalidad manifiesta; c) precisar el alcance de la resolución; y, d) expresar con claridad los actos que se modifiquen, y si la modificación es parcial indicar el monto del crédito fiscal correspondiente."

7.2. Estructura de la resolución.

No obstante que las resoluciones del recurso de revocación, devienen de un procedimiento administrativo que no encuadra como jurisdiccional, generalmente adoptan los lineamientos que respecto a la integración de toda resolución impone la teoría general del proceso, del tal forma que esencialmente se componen de cuatro apartados generales que son los siguientes:

a) *Antecedentes.*- Dentro de este primer apartado se comprenden las datos más relevantes de la identificación del recurso, tales como lo son: la fecha de su interposición, nombre del

⁶⁴ SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo, "*Resolución y efectos de...*", *op.cit.*, nota 51,

recurrente y del acto o resolución administrativa que se combate, así como su respectiva fecha de notificación. Este último requisito se exceptúa en aquellos casos en que se controvierte la propia legalidad de la notificación del acto impugnado.

b) *Substanciación del recurso.*- En este segundo apartado de la resolución del recurso, se asienta la razón de la procedencia o en su caso improcedencia del mismo, aludiéndose además a las pruebas que se hubieren ofrecido como sustento probatorio y a la reseña de los agravios planteados por el recurrente y su relación con aquellas.

c) *Consideraciones.*- Conforman la parte relativa al estudio de cada uno de los agravios que hace valer el recurrente, llevándose a cabo su contestación individual, salvo el caso de que del estudio de uno solo de ellos resultare procedente la revocación del acto o resolución, pues en este supuesto puede omitirse el estudio de los restantes. Asimismo, dentro de este apartado se impone el sentido de la resolución, es decir, los términos en los cuales se decide la impugnación planteada, debiendo cumplirse con la garantía de legalidad que al efecto imponen los artículos 14 y 16 constitucionales, en relación con el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

d) *Puntos resolutivos.*- En este apartado, la autoridad que resuelve el recurso de revocación debe señalar de manera precisa y concreta el sentido de la resolución que emite, lo que dicho en otras palabras equivale a la obligación de definir expresamente en cual de los supuestos que prevé el artículo 133 del CFF (efectos que

... puede adoptar la resolución del recurso), se encuadra el asunto sometido a su instancia, mismos que son analizados en el siguiente apartado.

7.3. Efectos.

En relación a los efectos que puede adoptar la resolución administrativa del recurso de revocación se tiene que éstos se van a determinar en función de los argumentos de ilegalidad que hubiera planteado el recurrente, ya que algunas veces el medio de defensa se encuentra sustentado en vicios de forma o procedimiento, y en otras ocasiones se esgrimen razones de fondo, siendo ambas dos situaciones generales que engloban una directriz en cuanto a los efectos que la resolución puede adoptar.

Si la resolución se reclama en función a causas de forma o procedimiento, la autoridad competente para resolver el recurso de revocación se reservará el dar a conocer su juicio o respuesta sobre el fondo del asunto, dejando a salvo su derecho para emitir una nueva resolución, una vez que la autoridad que cometió el vicio formal lo subsane. En cambio, si la impugnación que se hace a través del recurso va orientada a atacar irregularidades de fondo, en las que el contribuyente tenga la pretensión de lograr que se revoque el acto, la autoridad competente para resolver el recurso estará obligada a dejar sin efecto la resolución, en caso de que las pruebas y argumentaciones hayan demostrado fehacientemente que los argumentos de ilegalidad del fondo de la resolución hechos valer por el recurrente son válidos. A este respecto el artículo 133 del CFF, prevé las alternativas de solución de los recursos, que para los efectos del

subtema que aquí se analiza, conforman los sentidos que puede adoptar la resolución del recurso de revocación, mismos que se aprecian claramente de la literalidad del numeral de referencia, que impone lo siguiente:

"La resolución que ponga fin al recurso podrá:
I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
II. Confirmar el acto impugnado;
III. Mandar reponer el procedimiento administrativo;
IV. Dejar sin efecto el acto impugnado, y
V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.
Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que se notifique al contribuyente, aún cuando hayan transcurrido los plazos que señalan los artículos 46-A y 67 de este Código".⁶⁵

Antes de profundizar en el análisis de cada uno de los supuestos previstos en las fracciones que integran el citado artículo, resulta pertinente comentar que las autoridades resolutoras de los recursos de revocación, desde antes de la propia creación del SAT, han venido apoyándose en determinados lineamientos internos para dirigir su estudio y resolución, tratando de superar las deficiencias y lagunas de la legislación, que no es del todo clara y precisa por cuanto a estos aspectos.⁶⁶

⁶⁵ El artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, es el equivalente al artículo 239 del mismo cuerpo de leyes, toda vez que ambos dispositivos normativos se refieren a los efectos que pueden adoptar las instancias a las que respectivamente pertenecen (efectos de las resoluciones del recurso de revocación en el primer caso y efectos de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el segundo caso).

⁶⁶ El "Manual de Trámite de Recursos de Revocación", era un ordenamiento interno que imponía reglas para la resolución de los recursos administrativos, similares a las contenidas en el vigente artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, aplicables a la instancia contenciosa

Tras puntualizar lo anterior, se pasa al análisis de cada una de las fracciones que integran el dispositivo 133 que ha quedado transcrito, de cuyo estudio se advierte que su fracción I, se refiere a los supuestos relativos a la improcedencia, y/o sobreseimiento del recurso; situación ésta que generalmente acontece ante la omisión de los requisitos de forma por parte del recurrente al omitir anexar al escrito del recurso los documentos a que se refiere el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, no obstante que éstos le fueron requeridos mediando prevención.

En lo tocante a la fracción II del numeral 133 a estudio, ésta se refiere al supuesto de confirmación del acto impugnado, cuando el recurrente no hubiese desvirtuado su legalidad, toda vez que al respecto cabe hacer la precisión de que todo acto o resolución administrativa tiene la presunción de ser legal hasta en tanto no se demuestre lo contrario "*presunción iuris tantum*", correspondiéndole al recurrente la carga de la prueba en contrario, todo ello, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 68 del Código Tributario Federal.

Respectivamente, la fracción III del precepto normativo en análisis, se centra al supuesto de la reposición del procedimiento administrativo, en razón de que el acto o resolución impugnada derive de una notoria contravención a los dispositivos legales que regulan el procedimiento, todo lo cual implica dejar sin

administrativa, mismo que fue expedido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el mes de diciembre de 1995, cuando las Administraciones Jurídicas de Ingresos (autoridades competentes para resolver los recursos de revocación), eran parte de la Subsecretaría de

efectos todo lo actuado desde el momento en que se cometieron tales violaciones, debiendo volverse a realizar las correspondientes actuaciones.

La fracción IV del citado artículo 133, se refiere al supuesto relativo a dejar sin efecto el acto o resolución impugnada, en razón de los elementos ofrecidos por el recurrente y de la valoración de las pruebas presentadas, llegando a la convicción de que le asiste la razón al recurrente.

Finalmente, la fracción V del dispositivo legal a estudio, prevé la posibilidad de que la resolución del recurso de revocación, adopte el sentido de modificar el acto recurrido o bien dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando la impugnación materia del recurso así lo amerite; situación ésta, que personalmente estimo atenta contra la garantía de legalidad y seguridad jurídica que estatuyen los artículos 14 y 16 Constitucionales, ya que le otorga a las autoridades resolutoras de los recursos de revocación una facultad exorbitante que inclusive se contraviene con las fracciones III y IV del propio numeral 133 a estudio, ya que supone la posibilidad de realizar y/o enmendar actos que le competen a las autoridades que originalmente los emitieron. Esta problemática que propicia la deficiente redacción de la fracción V del numeral 133 del Código Fiscal de la Federación, es apreciada de igual manera por el autor Luis Edmundo Sandoval Galindo quien al respecto dice textualmente:

"Pareciera inferirse que en ésta, que es la última de las formas previstas para resolver un recurso, la autoridad

Ingresos de la referida Secretaría de Hacienda, todo ello con antelación a la creación del Servicio de Administración Tributaria, acontecida en 1997.

*competente para resolverlo, podrá también, emitir actos que son competencia de otros órganos de la administración pública, pues si del recurso planteado y las pruebas ofrecidas se llegó a la convicción de que al particular le asistían la ley y la razón y que en consecuencia debería resolverse total o parcialmente en su favor respecto de los hechos materia de la impugnación, la resolución que se dicte será modificando el acto recurrido o dictando uno nuevo que lo sustituya..." [...] "...es nuestra opinión que en el caso de ser necesario modificar la resolución recurrida o emitir una nueva que la sustituya, esto deberá hacerse, por el órgano de la administración pública que esté facultado y en consecuencia sea competente para emitir una resolución de tal naturaleza."*⁶⁷

La anterior consideración, aunada a las ideas personales planteadas sobre la fracción V del artículo 133 del Código Tributario Federal, conllevan a considerar que debe suprimirse dicho dispositivo normativo.

8. CRITICAS A LA EFICACIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

Una vez que han quedado analizados los aspectos doctrinales y procedimentales del recurso de revocación en materia fiscal federal, sin invadir el ámbito de las conclusiones sobre el presente capítulo que habrán de esgrimirse en un capítulo conjunto y particular del presente trabajo, dada la postura crítica propositiva que se adopta en el mismo, se estima conveniente referir algunas de las principales críticas que la doctrina y el foro profesional involucrado en su tramitación, han formulado a su respecto.

Una de las críticas más generalizadas es la relativa a que el recurso de revocación a estudio no es eficaz ni practico como

⁶⁷ SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo, "Resolución y efectos...." *op. cit.*, nota 51, p.184.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

medio de defensa de los contribuyentes que quieren inconformarse contra una resolución o acto de las autoridades fiscales del Servicio de Administración Tributaria, toda vez que dada su naturaleza jurídica apoyada en la idea de la autotutela de la propia administración tributaria y no existiendo ninguna obligación de revocarlos aún cuando hubiere circunstancias de notoria ilegalidad en los mismos, la mayoría de las veces se llega a su confirmación, tras haberse consumido un importante periodo de tiempo que resulta sumamente perjudicial a los recurrentes, al haberse sumado, en el caso de créditos fiscales, sus correspondientes actualizaciones y recargos.

Personalmente estimo que la substanciación y resolución del recurso administrativo de revocación en materia fiscal federal, están viciadas de parcialidad hacia las autoridades fiscales del Servicio de Administración Tributaria, no pudiendo considerarse esta instancia como un verdadero medio de defensa del particular o contribuyente afectado por un acto o resolución fiscal.

Aunado a lo antes sostenido, es pertinente citar la opinión del autor Briceño Sierra, quien considera que las reglas y formalidades técnicas que envuelven la tramitación del recurso de revocación, implican una gran complejidad, que parece elaborada para desalentar su utilización, de manera que resulta aconsejable la tramitación del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación⁶⁸ (ahora llamado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa).

Por otra parte, cabe destacarse que a partir de junio de 1998, se implementa un trámite administrativo interno que

condiciona la presentación de los recursos de revocación, como lo es el relativo a la aprobación del escrito del recurso por los funcionarios de las Subadministraciones de Asistencia al Contribuyente dependientes de cada una de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, quienes tienen que dar su aprobación para que el contribuyente pueda presentar el escrito del recurso a las Oficialías de Partes de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos que sean competentes en razón de su jurisdicción territorial. Este nuevo trámite administrativo sin lugar a dudas resta aún más la eficacia del recurso de revocación viniendo a hacer aún más difícil el acceso a la justicia fiscal en esta instancia administrativa; en tal virtud, además de elevar mi crítica a este respecto, propongo la derogación inmediata de éste para mí "obstáculo burocrático" en la tramitación del Recurso de Revocación en la materia Fiscal Federal.

Como puede verse, existen múltiples críticas a la instancia que comprende el recurso de revocación, mismas que realmente provocan su ineficacia como instancia de defensa de los contribuyentes, por lo que a efecto de darle verdadero sentido a su propia existencia dentro del sistema de justicia fiscal mexicano, estimo necesaria una reestructuración del complejo normativo que lo regula, buscándose entre otros aspectos, simplificar al máximo todos los aspectos inherentes a su tramitación y la implementación de determinados dispositivos jurídicos, a través de los cuales se establezca la responsabilidad profesional de los funcionarios públicos que lo resuelven, vinculándolos a apegar su conducta a los

⁶⁸ BRISEÑO SIERRA, Humberto, "*Derecho Procesal Fiscal...*" *op. cit.*, nota 45, p. 124.

lineamientos de legalidad y a la idea de actuar imparcialmente y conforme a derecho.

9. DIVERSOS MECANISMOS ADMINISTRATIVOS DE DEFENSA QUE NO CONSTITUYEN INSTANCIA.

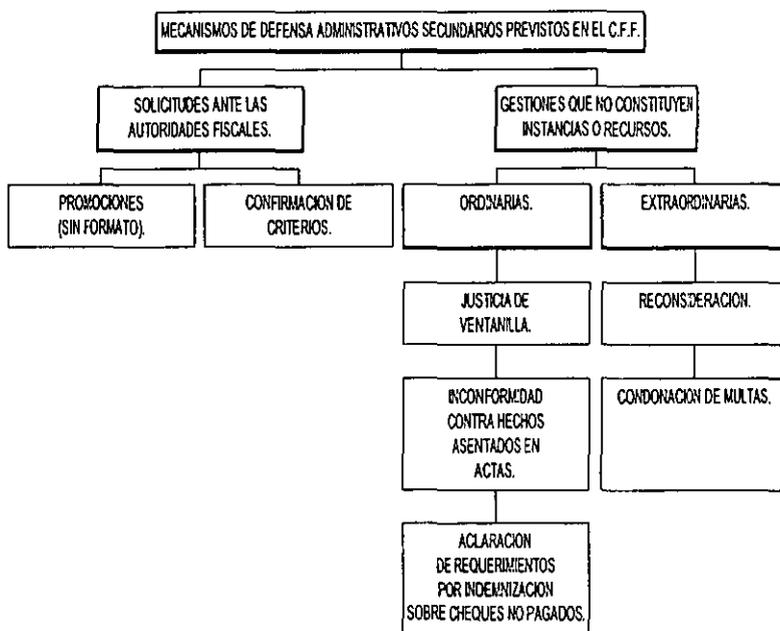
9.1. Consideración preliminar.

Además de los medios de defensa en materia fiscal federal que comúnmente se conocen, como lo son, el recurso administrativo de revocación, el juicio de nulidad, el juicio de amparo directo y excepcionalmente el juicio de amparo indirecto, que respectivamente constituyen las instancias que son materia de análisis en el presente trabajo de tesis, se contemplan en la legislación fiscal federal, ciertos mecanismos y/o gestiones administrativas que relativamente fungen como mecanismos de defensa tramitables ante el propio Servicio de Administración Tributaria. Estas especiales figuras administrativas, doctrinalmente quedan clasificadas dentro de la fase oficiosa del procedimiento fiscal, conformándose como medios de autotutela de dicho órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tal y como lo aduce el jurista Manuel Lucero Espinosa.⁶⁹ Cabe destacarse que sobre éstos medios de defensa administrativos, la doctrina casi no ha hecho estudios particulares que permitan su difusión y perfeccionamiento, de tal forma que la fuente empleada para su análisis en este trabajo es el propio Código Fiscal de la Federación que los prevé normativamente. Así las cosas, sin prejuizar inicialmente sobre la eficacia practica y real de

⁶⁹ LUCERO ESPINOSA, Manuel, "*Teoría y Práctica del...*" *op. cit.*, nota 32, pp. 14-15.

éstos mecanismos de defensa, primeramente es oportuno efectuar un análisis breve de la esencia y funcionamiento de cada uno de ellos, de tal forma que en su oportunidad se pueda hacer una consideración global sobre dicha eficacia.

A efecto de ejemplificar la existencia de éstos para mí en lo particular "medios de defensa administrativos secundarios", presento en la foja siguiente un esquema que los reseña, mismo que es retomado de la normatividad que al efecto impone el Código Fiscal de la Federación.



Con el propósito de precisar detalladamente la naturaleza, función, procedencia, forma de tramitación y efectos de

cada una de las solicitudes o gestiones administrativas reseñadas en el diagrama que antecede, procedo a efectuar en el propio orden ahí establecido, un breve análisis de cada una de éstas, pretendiendo resaltar sus aspectos básicos funcionales y a su vez efectuar algunos comentarios personales a su respecto.

9.2. Solicitudes ante las autoridades fiscales.

Conforman una opción genérica que le permite al contribuyente manifestarse ante las autoridades del Servicio de Administración Tributaria en cualquiera de los supuestos que no estén expresamente exceptuados a formas predeterminadas y por tanto obligatorias. En esa postura, quedan englobadas en éste apartado genérico como un medio relativo de defensa en función de su finalidad, las promociones sin formato específico que se presentan ante las autoridades fiscales, mismas que no obstante tratarse del ejemplo más general de manifestación ante las autoridades fiscales, no escapan al formalismo y tecnicismo imperante en la materia fiscal federal, ya que aún en tratándose de simples solicitudes o manifestaciones a la autoridades, los supuestamente llamados "escritos libres" (como pueden serlos los relativos al desahogo o solventación de algún requerimiento), deben de reunir los requisitos establecidos por los artículos 18 y 31 del CFF; situación ésta, que como ya se dijo, formaliza y tecnifica las formas más elementales de defensa del contribuyente y/o gobernado frente a cualquier ente del Servicio de Administración Tributaria.

9.2.1. Confirmación de criterios.

A través de esta instancia también conocida en la práctica como "consulta", se permite a los contribuyentes obtener la confirmación sobre la correcta aplicación o interpretación de alguna norma o procedimiento establecido en la normatividad legal, en relación con situaciones reales y concretas planteadas por el solicitante.

Su fundamento legal lo conforman los artículos 34 y 34-A del Código Fiscal de la Federación, mismos que establecen la existencia y procedencia de la "confirmación de criterios", en los términos referidos en el párrafo precedente. El conocimiento y resolución de las consultas de que se trata, esta a cargo de las Administraciones Jurídicas de Ingresos del Servicio de Administración Tributaria, mismas que cuentan con un plazo de tres meses conforme lo dispone el artículo 37 del CFF, para que emitan al respecto una especie de resolución que defina la situación particular planteada por el solicitante en relación a determinados ordenamientos legales.

De lo más relevante que puede resaltarse al analizar esta institución especial ante el Servicio de Administración Tributaria, son de referirse los efectos de la resolución que recae a la consulta, mismos que dependiendo de la situación favorable o desfavorable que le genere al solicitante, pueden explicarse de acuerdo a lo siguiente:

a) De ser favorable al solicitante la respuesta de la consulta, derivarán derechos para el mismo, y sólo podrán ser modificados por la autoridad mediante un procedimiento a seguirse ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, comúnmente

denominado juicio de lesividad, en el cual las autoridades administrativas ejercen el carácter de opositoras.

b) De ser desfavorable al solicitante la resolución de la consulta, podrá impugnarla interponiendo optativamente el recurso de revocación, con fundamento en el artículo 117, fracción I, inciso d) del Código Fiscal de la Federación, o en su caso, el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Lo anterior implica sencillamente que las respuestas recaídas a las consultas que sean desfavorables a los intereses de sus promoventes, o bien la negativa ficta a dichas consultas, son impugnables equiparablemente a los actos o resoluciones administrativas emitidas por las autoridades fiscales del SAT.

9.3. Gestiones que no constituyen instancia o recurso.

A diferencia de la solicitud de confirmación de criterios que se analizó con antelación, existen otros mecanismos que tienen mayor equiparación a un medio de defensa, sin llegar a tener tal carácter en función de las propias limitaciones impuestas por la normatividad de la materia, que las reducen a simples gestiones administrativas que no pueden ser recurridas por si mismas, y que además en el caso particular de la denominada "justicia de ventanilla", deben desahogarse a través de formatos predeterminados que sin duda les restan mérito y credibilidad.

9.3.1. Justicia de ventanilla.

Este mecanismo, está previsto en el artículo 33-A del Código Fiscal Federal, fungiendo como una gestión que no

constituye instancia por medio de la cual los contribuyentes pueden comparecer ante las autoridades competentes del Servicio de Administración Tributaria, a través del llenado de formatos específicos a bien de expresar su desacuerdo en torno a una determinada resolución desvirtuándola con la documentación pertinente, siendo procedente respecto de los supuestos previstos por el artículo 41, que en esencia son los casos siguientes :

- a) Las resoluciones que exijan una cantidad igual a la contribución que se hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, cuando se omita la presentación de una declaración periódica ya sea provisional o del ejercicio;
- b) Las que requieran la presentación del documento omitido;
- c) Las que impongan multas por el requerimiento de documentos no atendido;
- d) Las que impongan multas por errores aritméticos;
- e) Las que impongan multas por infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes;
- f) Las que impongan multa por no presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias, o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales;
- g) Las que impongan multa por no cumplir los requerimientos para presentar alguno de los documentos precisados en el punto inmediato anterior, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos;
- h) Las que impongan multa por presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o expedir constancias incompletas o con errores;
- i) Las que impongan multa por no presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación;
- y, j) En los demás casos en que la autoridad fiscal determine mediante reglas generales.

La gestión de aclaración denominada justicia de ventanilla tiene como autoridades competentes para su tramitación a las Administraciones Locales de Recaudación, mismas que cuentan con módulos de atención al contribuyente para éstos efectos.

Toda vez que la "justicia de ventanilla" no constituye instancia, fungiendo como una mera gestión de aclaración administrativa, la misma no suspende ni interrumpe el plazo para la interposición del recurso de revocación o juicio de nulidad, por lo que en el supuesto de ser desfavorable aquella para el contribuyente, éste podrá impugnar la primera resolución que fue la que dio origen a la promoción de la gestión de aclaración denominada justicia de ventanilla, siempre y cuando aún se encuentre dentro del plazo de los 45 días, contados a partir del día siguiente a aquel en que surtió efectos la notificación de la resolución que impuso la multa o determinó la contribución omitida.

Como limitaciones al funcionamiento y eficacia de la gestión administrativa a estudio, destaca la relativa al plazo para su interposición que resulta ser de seis días contados a partir del día siguiente al en que hubiere surtido sus efectos la notificación de la resolución a controvertirse, mismo que a mi consideración resulta ser un periodo de tiempo muy corto, para que el contribuyentes pueda acceder a esta gestión. Asimismo, deviene también su ineficacia en razón de que se sujeta a formatos especiales que elabora el Servicio de Administración Tributaria, no permitiéndose no permitiéndose el planteamiento de la desvirtuación de que se trate a través de escritos libres.

9.3.2. Inconformidad contra hechos asentados en actas.

Esta gestión administrativa encuentra su fundamento legal en el artículo 46, fracción IV y 48, fracción VI del Código Fiscal de la Federación, teniendo como objeto primordial el desvirtuar los hechos asentados por las autoridades fiscales en las actas de visita y en los oficios de observaciones derivadas de sus procedimientos de fiscalización. Dicho en otras palabras, esta gestión brinda al contribuyente que está siendo objeto de las facultades de comprobación, la posibilidad de desvirtuar y demostrar a la autoridad fiscal que los datos o información que se encuentra contenida en las actas de visita u oficios de observaciones no son verídicos o legítimos.

El término que se tiene para el ejercicio y procedencia de esta gestión es de 20 días por cada ejercicio revisado. Cuando se trate de mas de un ejercicio o fracción de éste, se ampliará a petición del contribuyente 15 días más, siempre que se presente aviso dentro del plazo inicial de los 20 días. En las visitas o revisiones de escritorio para verificar precios de transferencia, el plazo será de 3 meses, pudiendo ampliarse 2 meses más por una sola vez.⁷⁰

Si bien no se trata de un medio de defensa en contra de lo asentado en las actas de visita o en los escritos de observaciones, ni tampoco permite dejar sin efectos la visita o revisión efectuada, su presentación puede desvirtuar en su caso los hechos

⁷⁰ Los términos para ejercitar la desvirtuación de los hechos asentados en las actas derivadas de los procedimientos de fiscalización, ya se trate de visitas domiciliarias o de revisiones de gabinete se derivan de los artículo 46 y 48 del Código Fiscal de la Federación, mismos que respectivamente prevén cada uno de éstos procedimientos distintos de auditoria fiscal.

asentados en las actas derivados de la inobservancia de algunos documentos, abriendo la posibilidad de una mejor defensa durante el recurso de revocación o el juicio de nulidad, en el caso de que la autoridad proceda a liquidar los ejercicios revisados.

9.3.3. Aclaración de requerimientos por indemnización sobre cheques no pagados.

Por virtud de esta gestión administrativa, el contribuyente que realizó oportunamente el pago de alguna contribución a través de un cheque con cargo a una Institución Bancaria y que no fue cubierto por ésta a la autoridad fiscal recaudadora, puede probar que esta situación es únicamente imputable a la Institución de Crédito y que no le debe generar responsabilidad alguna.

El fundamento legal de esta aclaración se contiene en el artículo 21, séptimo párrafo del CFF, mismo que establece que el requerimiento que respecto a la imputación de falta de cobro de cheque se haga, deberá desahogar en un plazo de 3 días hábiles, ante la Administración Local de Recaudación, correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente.

Esta gestión de aclaración puede presentarse a través de escrito libre, que cubra los requisitos del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, acompañando al mismo, la documentación que acredite la personalidad del gestionante y la existencia de los fondos para el pago del cheque, esto es, el estado de cuenta o la constancia respectiva emitida por la institución de crédito. De demostrarse que el contribuyente no tuvo responsabilidad en la falta

de cobro del cheque, la autoridad procederá a cancelar el requerimiento y en caso contrario, se requerirá el pago de la contribución, accesorios y una indemnización del veinte por ciento sobre el valor del cheque mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

9.3.4. Reconsideración.

Mediante este mecanismo administrativo establecido en el artículo 36 del CFF, se brinda la oportunidad a los contribuyentes para solicitar que se dejen sin efectos resoluciones que no siendo acordes a las disposiciones legales, por error o desconocimiento de los mismos, no fueron combatidas en tiempo mediante los medios de defensa establecidos.

De conformidad al numeral 36 citado, esta gestión administrativa extraordinaria es procedente en contra de las resoluciones que reúnan las características siguientes: a) créditos no recurridos por el contribuyente; b) que haya vencido el plazo para impugnarlos a través de los medios de defensa; y, c) que no hayan prescrito.

Remitiéndome a la clasificación doctrinal de los recursos administrativos que se analizó en la parte inicial de éste capítulo, se tiene que la gestión de reconsideración que aquí se analiza, aunque no es reconocida como un recurso administrativo, encuadra dentro de la clasificación de aquellos que son conocidos por la autoridad superior jerárquica de la emitió el acto o resolución notoriamente ilegal, quien al recibirlo lo turna a aquella para su resolución.

9.3.5. Condonación de multas.

Esta gestión administrativa tiene su fundamento legal en el artículo 74 del CFF, y consiste en la petición para que se exhima del pago de una multa, en razón de circunstancias específicas, como los son: a) que las multas hayan quedado firmes, no siendo impugnables por ningún medio de defensa, y b) que la solicitud se haga mediante escrito libre, en términos de los artículos 18 y 31 del CFF.

Las autoridades competentes para la tramitación y resolución de las solicitudes de condonación son las Administraciones Jurídicas de Ingresos del SAT.

De acuerdo al caso específico de que se trate, para justificar la solicitud de condonación se pueden hacer valer distintos argumentos, siendo los más comunes: a) la imposibilidad de pago; b) las repercusiones financieras de su pago; c) la capacidad económica del contribuyente; d) la conducta fiscal intachable del contribuyente; y, e) la improcedencia de las multas impuestas.

Con la presentación de la solicitud de condonación de multas puede decretarse la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, siempre y cuando así lo solicite el contribuyente promovente y se garantice el interés fiscal. En caso de resultar procedente la solicitud, las multas se cancelan y restan al crédito fiscal, dependiendo del porcentaje de la condonación que se decretara, mismo que queda a discreción de la autoridad que resuelve la solicitud.

CAPITULO TERCERO

EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

"Justitia non novit patrem nec matrem; solum veritatem spectat: La justicia no conoce padre ni madre; sólo se preocupa por la verdad."
(aforismo latino)

"Un pueblo puede vivir con leyes injustas, pero es imposible que viva con tribunales que no administren bien y pronto la justicia."
(G. Azcárate)

1. CONSIDERACIÓN PRELIMINAR.

El objetivo central del presente capítulo, es el de realizar un estudio pormenorizado de la naturaleza jurídica y de las características fundamentales del procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Tribunal Fiscal de la Federación hasta el 1º de enero del año 2001), ubicando a dicha instancia jurisdiccional como uno de los medios de defensa que actualmente conforman el sistema de justicia fiscal federal, de tal forma que una vez analizada su tramitación y funcionamiento, pueda procederse a determinar puntos específicos con miras a su perfeccionamiento, como una instancia eficaz y garante de justicia fiscal.

A manera de una breve introducción que resalte la importancia de la institución jurisdiccional administrativa de que se trata, estimo conveniente citar las consideraciones del maestro Andrés Serra Rojas, quien sostiene que dicha instancia ha tenido una importante

función y desarrollo dentro del sistema de justicia administrativa federal, reconociéndose su prestigio en nuestro medio fiscal y fuera del país, en donde ha servido de guía a las nuevas instituciones tributarias, además de que los años transcurridos han eliminado la resistencia de los adversarios de la institución y hoy se aceptan sus merecimientos en las arduas tareas de la administración de la justicia fiscal.⁷¹

Personalmente no discrepo de la consideración antes citada, pero estimo que el actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y su cúmulo de competencia jurisdiccional, siguen inmersos en un proceso de evolución inacabado, que necesariamente debe inclinarse por implementar algunas innovaciones tendentes a atenuar el excesivo formalismo y rigidez que actualmente le envuelven, toda vez que tal situación, a mi parecer, impide la consolidación de una eficaz justicia fiscal, siendo éste aspecto de verdadera importancia y por ende merecedor de atención, en lugar de implantarse cambios intrascendentes y aislados como es el caso de las últimas reformas inherentes al cambio de la denominación original y tradicional del Tribunal Fiscal de la Federación, por la denominación de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

2. SITUACION ACTUAL DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

2.1. Aspectos sobre su integración.

Considerando que la instancia jurisdiccional a estudio, representa el medio de defensa más especializado con el que

⁷¹ SERRA ROJAS, Andrés, "*Derecho Administrativo...*", *op. cit.*, nota 4, p. 719.

cuentan los contribuyentes del fisco federal para hacer valer sus impugnaciones, estimo conveniente abocarme al análisis de las características principales, estructura y funcionamiento de la institución jurisdiccional ante la que se plantea y desarrolla, todo ello, con el propósito de ubicar su esencia y situación actual como tribunal administrativo enjuiciador de las autoridades fiscales federales.

En los términos apuntados, se tiene que de conformidad a la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los mecanismo de designación de los magistrados integrantes de la Sala Superior, muestran una clara injerencia del titular del Poder Ejecutivo Federal, al tener la facultad de nombrarlos con aprobación del Senado, por un periodo de seis años, que precisamente da lugar a la coincidencia con los cambios sexenales de la administración pública federal, sin que la posibilidad de que se les ratifique por nueve años más, introducida en el numeral 3 de la Ley Orgánica de referencia, a partir del año 2001, garantice su independencia, pues por el contrario sigue existiendo implícitamente una relativa subordinación, que idealmente debe debiera desaparecer por completo, delegándose en todo caso la facultad para proponer temas de juristas a ocupar dichos puestos, al Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, además de ampliarse el periodo de duración del encargo de los Magistrados de la referida Sala Superior a quince años, como acontece con los ministros de la Suprema Corte.

En lo tocante a las Salas Regionales que integran el TFJFA, y que son las instancias jurisdiccionales ante las cuales se ejerce verdaderamente el litigio fiscal, se tiene que éstas funcionan

colegiadamente, integrándose por tres magistrados que son designados por la Sala Superior, ante la ausencia de un órgano administrativo equiparable a la figura del Consejo de la Judicatura, que actualmente ha cobrado vigencia en las Instituciones jurisdiccionales del Poder Judicial.

Por otra parte, como en casi todos los puestos de plazas ligadas a la administración de justicia, el artículo 4 de la referida Ley Orgánica, exige para ser magistrado, el ser mexicano por nacimiento, mayor de 35 años de edad, de notoria buena conducta y con la profesión de licenciado en derecho, con un mínimo de siete años de practica materia fiscal antes de la designación.

El último de los requisitos anteriormente referidos, a mi consideración merece especial atención, toda vez que personalmente estimo que los funcionarios que tengan en sus manos la capacidad resolutora en cuanto a asuntos de la materia fiscal federal, deben tener un perfecto dominio de la misma, por tratarse de una materia muy particular, dinámica y técnica, que verdaderamente requiere de conocimientos jurídicos especializados. Tales manifestaciones, se reducen a la aseveración de que hoy en día es indispensable e inaplazable la especialización del TFJFA, mas allá de la especialización por materia que tiene atribuida en el campo del derecho administrativo al que circunscribe su competencia jurisdiccional, debiendo asegurarse y consolidarse una verdadera especialización profesional de sus magistrados y funcionarios integrantes en cuanto a la materia fiscal federal. Esta propuesta es parcialmente coincidente con la opinión del jurista Antonio Carrillo Flores, quien considera que

"particularmente en materia administrativa en que el dato jurídico, va frecuentemente conectado con elementos no jurídicos, es indispensable reconocer la especialización jurisdiccional, le existencia de jueces independientes, responsables, pero conocedores de las particularidades de los problemas que nacen en el seno de la Administración Pública"⁷²; asimismo, el referido autor considera que "la esencia de la especialización de que se trata, radica en la conciencia y experiencia de los integrantes del Tribunal especializado en el manejo de normas de derecho administrativo, que en consecuencia implica el manejo y valoración de aspectos particulares de legalidad en cuanto a su aplicación y no así vagas e imprecisas cuestiones constitucionales". Desde mi punto de vista lo anterior quiere decir que los funcionarios encargados de la administración de justicia administrativa, comprendiéndose en ella la fiscal, deben de tener una formación especial que los tenga inmersos en el manejo y comprensión de las leyes administrativas, sin partir de la cuadratura general predominante de ligar cualquier tipo de situaciones, con aspectos de constitucionalidad, sino que deben tener una conciencia especial que primeramente les permita valorar adecuadamente los aspectos de legalidad por si mismos.

2.2. Estructura.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 2º de su Ley Orgánica, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa está integrado por una Sala Superior y por Salas Regionales. La sala

⁷² CARRILLO FLORES, Antonio, *La Justicia Federal y la Administración Pública*, Editorial Porrúa, 1973, pp.235-336.

superior se integra de once magistrados, la cual actuará en pleno o en dos secciones conformadas por cinco magistrados cada una. Las dos Secciones de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación se integran con cinco magistrados cada una, lo que significa que solo se excluye de las dos secciones al magistrado que funge como presidente de la Superior del Tribunal Fiscal.

Es de precisarse que a partir del 1º de febrero del año 2001, se reestructura la división territorial de las regiones jurisdiccionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través de los lineamientos que en ese sentido se contienen en el Acuerdo G/10/2001, emitido por la Sala Superior del citado Tribunal.⁷³

De acuerdo a la redacción del propio acuerdo G/10/2001 antes referido, la reestructuración citada se lleva a cabo "a fin de que la impartición de justicia sea más eficiente y responda a las cargas actuales de trabajo de este órgano jurisdiccional".

Tomando en consideración lo dispuesto por el artículo primero y segundo del referido acuerdo, hasta el mes de enero del 2001, el territorio nacional se divide en diecisiete regiones jurisdiccionales, existiendo un total de treinta y tres salas regionales.

2.3. Competencia territorial de las Salas Regionales.

Por regla general hasta el treinta y uno de diciembre de año 2001, la competencia de las Salas Regionales, se determinaba

⁷³ El acuerdo G/10/2001 de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 25 de Enero del 2001.

en razón del domicilio fiscal del contribuyente demandante, sin embargo a partir de las reformas vigentes desde el 1º de enero del 2001, cambia drásticamente éste lineamiento para la delimitación de competencia, toda vez que al reformarse el texto del artículo 31 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se impone que "las Salas Regionales conocerán de los juicios por razón del territorio respecto del lugar donde se encuentra la sede de la autoridad demandada..."; situación ésta que a mi parecer es una muestra más de la adaptación de la legislación a la conveniencia de las autoridades fiscales.

3. MARCO JURIDICO DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

El procedimiento contencioso fiscal que conforma el objeto de estudio del presente capítulo, se regula por el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, que a su vez comprende doce capítulos, de conformidad al siguiente índice que me permito insertar a continuación para una óptima apreciación del marco jurídico normativo de la instancia de defensa en análisis:

Título VI. Del procedimiento contencioso administrativo:

Capítulo I. Disposiciones generales.

Capítulo II. De la improcedencia y del sobreseimiento.

Capítulo III. De los impedimentos y excusas.

Capítulo IV. De la demanda.

Capítulo V. De la contestación.

Capítulo VI. De los incidentes.

Capítulo VII. De las pruebas.

Capítulo VIII. Del cierre de la instrucción.

Capítulo IX. De la sentencia.

Capítulo X. De los recursos:

Sección primera. De la reclamación.

Sección segunda. De la apelación (derogada).

Sección tercera. De la revisión.

Capítulo XI. De las notificaciones y del cómputo de los términos.

Capítulo XII. De la jurisprudencia.

Como puede apreciarse del anterior listado, el procedimiento contencioso administrativo ante el TFJFA reúne los elementos esenciales inherentes a cualquier instancia jurisdiccional, conformándose como uno de los medios de defensa que integran nuestro sistema mixto de justicia fiscal. Asimismo, caben referirse como soportes jurídicos secundarios del procedimiento contencioso fiscal federal, la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que son ordenamientos legales que complementan sus lineamientos y funcionamiento.

4. ASPECTOS FORMALES Y TECNICOS DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Personalmente estimo que el juicio contencioso administrativo (encuadrado como un procedimiento de estricto derecho), es actualmente una clara muestra de uno de los procedimientos jurisdiccionales mas formalistas y técnicos del sistema jurídico mexicano, a tal grado que me atrevo a aseverar que ante dicha instancia se impone el tecnicismo que lo reviste por sobre la propia máxima de justicia, toda vez que aún ante situaciones de marcada y lógica ilegalidad de los actos o resoluciones impugnadas ante su instancia, el criterio imperante es su confirmación si no se satisfacen los lineamientos ultra formalistas que entre otros puntos se derivan de las

exigencias para la estructuración de la demanda; la formulación de los conceptos de impugnación; las causales de procedencia, improcedencia y sobreseimiento; y, de las reglas que restringen y limitan el análisis que pueden hacer los órganos jurisdiccionales integrantes del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al dictar sus sentencias.

Antes de referirme a algunos de los actuales puntos que hacen del procedimiento contencioso fiscal una instancia ultraformalista, a manera de antecedente, quiero retomar uno de los ejemplos más marcados que exhibe las formalidades aberrantes que han regido el procedimiento contencioso fiscal, y que no obstante que ha sido superado, a mi juicio permite demostrar el extremo formalismo al que ha podido llegar un procedimiento jurisdiccional tendente a enjuiciar a los órganos del estado con más peso y control político, como lo son las autoridades hacendarias, mismo que se ha buscado tecnificar abruptamente en perjuicio de las posibilidades de defensa de los contribuyentes. Tales ejemplos se derivan de los siguientes criterios que regían el procedimiento contencioso administrativo, condicionando la litis del juicio de nulidad a los puntos y consideraciones de la resolución del recurso de revocación, siendo improcedente impugnar o hacer valer planteamientos sobre el acto o resolución administrativo originalmente recurrido a través del citado recurso, tal y como se puede apreciar de los criterios jurisprudenciales emitidos por el propio Tribunal de la materia que a continuación se citan:

"LITIS EN EL JUICIO DE NULIDAD.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 215 del Código Fiscal vigente, en la contestación de la demanda no podrán cambiarse los fundamentos de derecho de la

resolución impugnada. Ahora bien, cabe señalar que el actual Código Fiscal de la Federación no contempla la hipótesis legal regulada por el artículo 219 del Código Fiscal de la Federación de 1967, en el que se establecía que la resolución impugnada debería ser apreciada en los términos que lo fue ante la autoridad administrativa; sin embargo, el artículo 237 de dicho ordenamiento en vigor establece que las sentencias del Tribunal se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, de donde se sigue que efectuando una interpretación armónica de los artículos 215 y 237 del Código Fiscal vigente, la autoridad en su contestación a la demanda no podrá cambiar los fundamentos de derecho dados en la resolución y por su parte la actora no podrá introducir en su demanda cuestiones diversas a las planteadas originalmente ante la autoridad administrativa; pues de seguirse un criterio contrario el juzgador tendría que analizar el acto combatido a la luz de argumentos que no fueron del conocimiento de la autoridad o en su caso de aquellos que no fueron expuestos en la propia resolución, con lo cual no se examinarían todos y cada uno de los hechos y puntos controvertidos del acto impugnado, tal como establece el artículo 237 antes mencionado. Por último cabe señalar que dicha regla admite la excepción relativa a cuestiones y pruebas supervenientes.⁷⁴

"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL.- CUESTIONES EXCLUIDAS DE LA CONTROVERSIA.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, los fallos que dicten en el Juicio de nulidad deberán examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado. Esto quiere decir que si la actora alega cuestiones ajenas a la resolución impugnada, éstas deberán desestimarse por no ser materia de la litis, como es el caso de una cuestión que pudo proponerse al interponer el recurso

⁷⁴ Segunda Época, Instancia: Pleno, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año VIII. No. 87. Marzo 1987, Tesis: II-TASS-9754, p. 733.

*administrativo y se alega hasta la presentación de la demanda.*⁷⁵

*"LITIS EN EL JUICIO FISCAL CUANDO SE IMPUGNA UNA RESOLUCION RECAIDA A UN RECURSO.- DEBE REFERIRSE A ESTA Y NO A LA QUE SE IMPUGNO EN EL RECURSO.- Es indebido que al impugnarse la resolución que recayó a un recurso administrativo se examine la legalidad de la que en él se impugnó y en base a ésta se declare su nulidad, pues la litis en el juicio debe referirse a la resolución impugnada en el mismo que es la que puso fin al recurso y no la que impuso la sanción."*⁷⁶

Del análisis de los criterios jurisprudenciales preinsertos se advierte claramente la aberrante tendencia de condicionar la litis a la impugnación de las consideraciones y resolutivos del recurso administrativo cuyo trámite era también indebidamente obligatorio, pues sólo así se podía tener acceso a la justicia contenciosa fiscal ante el entonces Tribunal Fiscal de la Federación.

Afortunadamente las anteriores situaciones fueron superadas en los últimos años, cobrando aplicación la nueva tendencia que se hace consistir en posibilitar abiertamente el planteamiento de la litis aún cuando se hubiere agotado el recurso administrativo, a cualquier planteamiento contra la resolución o acto combatido dentro de dicho recurso, no obstante que no se hubiere hecho valer en la vía de agravio; todo lo cual, dicho de manera muy escueta quiere decir que el recurso y su resolución no debe vincular la litis del juicio de nulidad,

⁷⁵ Segunda Época, Instancia: Pleno, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año VIII. No. 80, Agosto 1986, Tesis: II-TASS-9081, p.126.

⁷⁶ Segunda Época, Instancia: Pleno, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año V. No. 49, Enero 1984, Tesis: II-TASS-5756, p. 562.

tal y como se aprecia de las consideraciones contenidas en el vigente criterio jurisprudencial que impone lo siguiente:

"RECURSO DE REVOCACIÓN. LA DISPOSICIÓN CONTENIDA EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 237 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE 1996 DEBE SER ACATADA POR EL JUZGADOR AL MOMENTO DE DICTAR SENTENCIA DEFINITIVA, AUN EN AQUELLOS JUICIOS QUE EMPEZARON A TRAMITARSE CON ANTERIORIDAD A LA ENTRADA EN VIGOR DE DICHA REFORMA.- Si en un juicio que empezó a tramitarse con anterioridad a la entrada en vigor del último párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, la parte actora hizo valer cuestiones diversas a las que fueron planteadas en el recurso de revocación, esas cuestiones deben ser analizadas por la Sala responsable, porque la fracción VI del artículo quinto transitorio del Decreto de Reformas al Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de diciembre de 1995 dispone que a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, los recursos administrativos que se interpongan, aun cuando la notificación del acto impugnado se haya realizado antes del 1º de enero de 1996, se tramitarán y resolverán de conformidad con lo dispuesto por las reformas contenidas en el presente decreto, y de donde se tiene que si en el momento en que se dictó la sentencia definitiva correspondiente, ya se encontraba en vigor la reforma aludida, ello constriñe al juzgador a aplicarla y a resolver la controversia planteada también con base en los nuevos conceptos de anulación que la actora introdujo en su escrito de demanda y que son distintos a los esgrimidos en el recurso administrativo; reforma que permite que en el juicio de nulidad se genere una litis abierta, por lo que la demandante se encuentra en aptitud de expresar nuevos conceptos de impugnación diversos a los que fueron materia del recurso administrativo, cuya finalidad radica en que cuando se cuente con elementos suficientes, el Tribunal se pronuncie sobre la legalidad de la resolución recurrida,

*en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante.*⁷⁷

Del texto del criterio jurisprudencial antes transcrito, claramente se puede observar que es a partir de enero de 1996 cuando cobra vigencia una nueva tendencia en cuanto a la constitución de la litis en el juicio contencioso fiscal, al haberse agotado previamente el recurso de revocación.

Por otra parte, retomando mis primeras aseveraciones en relación con la notoria deficiencia del procedimiento contencioso fiscal, procedo a citar algunos criterios que exhiben ejemplos en los cuales puede advertirse como se depone la justicia, en razón del tecnicismo y formalismo estricto que impera en la instancia jurisdiccional a estudio. En efecto, como se verá a continuación, dentro del procedimiento contencioso administrativo de que se trata, se han sustentado criterios jurisprudenciales en los cuales se reconoce que fehacientemente se actualizan situaciones favorables al contribuyente, incluso de fondo, pero avalándose en la legislación formalista imperante, hace nugatorio el derecho de justicia expedita, pronunciándose en contra de éstas situaciones, tal y como puede apreciarse en las tesis jurisprudenciales siguientes:

"CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN, IMPROCEDENCIA DE SU ESTUDIO CUANDO SE CONTROVIERTE UNA RESOLUCIÓN QUE SOBRESEYO EL RECURSO.- Si la autoridad demandada sobresee un recurso ante ella interpuesto por considerar que la resolución recurrida fue materia de otro recurso y la actora en el juicio de nulidad plantea la caducidad o prescripción del crédito controvertido, la Sala del

⁷⁷ Tercera Época, Instancia: Segunda Sección, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año X. No. 119, Noviembre 1997, Tesis: III-PS-II-111, p. 60.

conocimiento se encuentra impedida para analizarlas, por ser estas, cuestiones de fondo, resultando inoperante el agravio, toda vez que la litis en el juicio de nulidad debe constreñirse a determinar sobre la legalidad del sobreseimiento, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, conforme a lo establecido por el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, párrafo tercero.⁷⁸

"SENTENCIA.- NO DEBE ESTUDIARSE DE OFICIO LA INCOMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.- De acuerdo con el artículo 229 del Código Fiscal, el juicio de nulidad deberá ceñirse a la litis planteada por las partes, es decir en la sentencia se examinarán solamente los puntos controvertidos en la resolución, la demanda y la contestación pero no aquéllos que no lo hayan sido, pues de procederse así se introducirían elementos extraños a la litis, no sujetos a debate, dejándose en estado de indefensión a una de las partes al declararse la nulidad por un concepto o causal de la que no pudo defenderse, pues no estaba planteada en la demanda y favoreciéndose, indebidamente, a la otra, al suplir la deficiencia de su queja, con lo cual se rompería el principio de equidad procesal. Por consiguiente si el actor no planteó la incompetencia de la autoridad que emitió la resolución, no podrá examinarse esa cuestión por ser ajena a los puntos controvertidos.⁷⁹

"SENTENCIA.- INCOMPETENCIA DE AUTORIDADES.- NO DEBE ESTUDIARSE DE OFICIO.- El artículo 229 del Código Fiscal establece el principio de que las Salas deberán sujetarse a los planteamientos que les hacen las partes en el juicio de nulidad. En consecuencia, viola el citado numeral aquella sentencia en que se estudie la incompetencia de la autoridad que emitió la resolución sin que el actor la hubiere planteado, lo cual, además de introducir elementos ajenos a la litis, deja en estado de

⁷⁸ Tercera Época, Instancia: Cuarta Sala Regional Metropolitana, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año VIII. No. 89, Mayo 1995, Tesis: III-TASR-IV-290, p. 27.

⁷⁹ Segunda Época, Instancia: Pleno, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año VII. No. 75, Marzo 1986, Tesis: II-TASS-8498, p. 799.

indefensión a una de las partes, al declararse la nulidad por un concepto o causal de la que no pudo defenderse, favoreciéndose indebidamente a la actora al suplir la deficiencia de su queja, con la cual se rompe el principio de equidad procesal. Asimismo, no existe ningún precepto legal que establezca que esa cuestión deba estudiarse de oficio ni que haga suponer que es de orden público.⁸⁰ (el subrayado es propio).

A mi consideración, los anteriores criterios conforman por sí solos una clara prueba de la tendencia formalista que depone a la propia máxima de justicia y que atenta contra el principio de justicia expedita consagrado en el artículo 17 Constitucional, pues no obstante ser claros los elementos que acreditan que le asiste la razón a la pretensión del contribuyente, se hacen pronunciamientos nugatorios sustentados en criterios eminentemente formalistas.

Aunadas a la preponderante inclinación formalista aludida, el Código Fiscal de la Federación contempla aspectos que contribuyen a tecnificar aún más el juicio contencioso administrativo, regulándose supuestos de su procedencia, improcedencia y sobreseimiento, tal y como se analiza a continuación.

4.1. Supuestos de procedencia .

A efecto de analizar los lineamientos que regulan los aspectos de procedencia del juicio contencioso administrativo, considero viable hacer referencia a algunas destacadas consideraciones doctrinales al respecto, a bien de establecer un marco

⁸⁰ Segunda Época, Instancia: Pleno, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año IV. Nos. 16 y 17, Tomo II. Enero - Mayo 1981, Tesis: II-TASS-2269, p. 459.

comparativo entre la legislación positiva y las posiciones doctrinales sobre el punto en análisis.

En esa tesitura se tiene que de acuerdo a la opinión del jurista Emilio Margáin Manautou, las resoluciones que pueden ser objeto de impugnación ante la instancia contenciosa que aquí se analiza, deben de reunir las siguientes características: a) Que sea definitiva, por no admitir recurso administrativo, o bien porque la tramitación de éste sea optativa; b) Que lesione un interés o cause un agravio o perjuicio; c) Que sea personal y concreta, es decir que implique una aplicación individualizada para su destinatario; d) Que conste por escrito, a excepción de la derivada de una negativa ficta; y, e) Que sea nueva, es decir, que la resolución o acto a impugnarse no haya sido materia de otro juicio de nulidad.⁸¹

Por cuanto hace a la normatividad legal vigente, se tiene que el Código Fiscal de la Federación, no prevé un numeral que enuncie expresamente las causales de procedencia del juicio contencioso fiscal ante el TFJFA, de tal forma que es en la Ley Orgánica de dicho órgano jurisdiccional, la que contempla de manera general dichos supuestos de procedencia. Sobre el particular, el autor Manuel Lucero Espinosa opina que "solamente interpretándose a contrario sensu las causales de improcedencia del juicio previstas por el artículo 202, se pueden delimitar implícitamente las causales de procedencia"⁸². Así las cosas, los supuestos de procedencia en cuestión, que encuentran relación directa con la materia fiscal federal,

⁸¹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *De lo contencioso administrativo*, Editorial Porrúa, Octava Edición, 1999, pp.105-115.

⁸² LUCERO ESPINOSA, Manuel, "*Teoría y práctica del...*" *op. cit.*, nota 32, p.25.

se contienen en las primeras cuatro fracciones del citado numeral 11 de la Ley Orgánica citada, al tenor de la literalidad siguiente:

"El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

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

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

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

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

Del análisis integral del contenido normativo preinserto, se advierte que la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en lo referente a la materia fiscal federal, es muy amplia, a tal grado que puede decirse que la única restricción existente es la relativa a que se trate de impugnaciones de resoluciones definitivas. Por otro lado, es de destacarse que las restantes once fracciones que actualmente comprende el numeral 11 de referencia, le atribuyen al Tribunal competencia en varias materias, mismas que por no tener vinculación directa con el objeto de éste trabajo, no se analizan a detalle, limitándome únicamente a englobar de manera sintetizada los puntos de competencia siguientes: a) tributaria federal en general; b) multas derivadas de normas administrativas federales; c) pensiones y prestaciones sociales en materia de militares y civiles cuando sean a cargo del erario federal o del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado; d)

Interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas; y, e) créditos por responsabilidad contra funcionarios o empleados federales.

Finalmente, al estarse analizando los supuestos de procedencia del juicio contencioso fiscal, hago la precisión de que a partir del 1º de enero del 2001, entró en vigor la adición de un último párrafo al numeral 11 citado, referente a la procedencia de la impugnación en tratándose de la resolución negativa ficta, citándose textualmente que: *“También conocerá de los juicios que se promuevan contra una resolución negativa ficta configurada, en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen las disposiciones aplicables...”*⁸³

Como puede verse, con la anterior adición efectuada a partir del año 2001 al dispositivo legal que regula expresamente los supuestos de procedencia de la instancia jurisdiccional a estudio, se cierra la posibilidad de que las situaciones legales en trámite estén indefinidamente sin determinarse, considerándose la actualización de la institución jurídica de la negativa ficta, cuando transcurran los plazos establecidos, todo lo cual a mi consideración representa un punto a favor para los intereses de los contribuyentes.

4.2. Supuestos de improcedencia.

El artículo 202 del Código Fiscal de la Federación establece las causales de improcedencia en cuanto a la impugnación

⁸³ Adición al artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación de acuerdo con el “Decreto por el que se reforman diversas disposiciones fiscales”, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre del 2000.

de actos y/o resoluciones de las autoridades fiscales integrantes del Servicio de Administración Tributaria, mismas que se hacen consistir en los supuestos 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 sentencias 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;*
- VI. Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos 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 27 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; y

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 autoridades administrativas 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.

La procedencia del juicio será examinada aún de oficio."

Las causales de improcedencia que han sido reseñadas, impiden que pueda promoverse el juicio de nulidad, toda vez que si al presentarse la demanda, es advertida la actualización de alguno de los supuestos preinsertos, el magistrado instructor procede a su desechamiento. Por otro lado, cuando la causal de improcedencia se actualiza o descubre ya iniciado el procedimiento jurisdiccional, se tiene como consecuencia el sobreseimiento del juicio, siendo este caso uno de los supuestos que precisamente se analizan en el siguiente apartado.

4.3. Causales de sobreseimiento.

De conformidad al contenido del artículo 203 del CFF, el juicio contencioso administrativo a estudio, puede sobreseerse en razón de las siguientes causales:

"I. Por desistimiento del demandante;

- II. Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causales 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, y*
- V. En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo."*

Como puede advertirse de la lectura de los puntos anteriores, el sobreseimiento del juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sigue los mismos lineamientos generales del sobreseimiento en el derecho procesal civil, que debemos recordar que es la materia que supletoriamente se aplica al derecho procesal fiscal, de tal forma que al no tener mayor complejidad su comprensión no es necesario hacer mayor alusión al respecto.

5. NATURALEZA JURÍDICA DEL JUICIO DE NULIDAD.

Como se dijo al inicio de éste trabajo, la finalidad que se persigue con el mismo, es la de hacer un estudio de la naturaleza y de las características fundamentales del procedimiento que se sigue ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a bien de analizar los presupuestos y lineamientos que lo rigen y hacer las observaciones pertinentes para su perfeccionamiento en aras de aproximar lo más posible a la máxima de justicia. En seguimiento a lo anterior, considero conveniente abordar el análisis de su "naturaleza jurídica", al estimar que con éste elemento doctrinal se puede concebir la esencia y fines axiológicos que persigue el procedimiento

contencioso administrativo, lo cual me permitirá en su oportunidad sustentar algunas conclusiones. En esa postura, tras haberme remitido a diversas opiniones doctrinales sobre el tema, considero que la naturaleza jurídica de la instancia jurisdiccional en análisis, se integra básicamente por las características siguientes:

a) Es un procedimiento de naturaleza jurisdiccional.

Lo anterior es así, toda vez que tanto el artículo 104 fracción I, como el artículo 73, fracción XXIX-H de la Constitución Federal, el referirse a la existencia de Tribunales Contenciosos Administrativos, les atribuye competencia jurisdiccional para dirimir las controversias entre los particulares y la administración pública.

b) Es un procedimiento de estricto derecho.

Esta característica se la imprime el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, al establecer el principio de legalidad de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de conformidad con la parte normativa conducente siguiente:

“...Las salas podrán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación...”

“...No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda.” (el subrayado es propio, enfocándose a resaltar los lineamientos que imponen el principio de estricto derecho que rige la instancia contenciosa fiscal).

Del contenido del dispositivo legal transcrito, se concluye que las controversias de legalidad planteadas en el procedimiento contencioso administrativo, deberán ser resueltas conforme a la ley y conforme a lo planteado en la resolución, no pudiéndose efectuar ningún pronunciamiento respecto de situaciones que no formen parte de la litis planteada, de todo lo cual se infiere el principio de estricto derecho que rige en el juicio de nulidad.

En relación a esta última característica, considero que el procedimiento contencioso administrativo ventilado ante el actualmente llamado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debe reestructurarse a efecto de consolidarlo como un proceso de legalidad que garantice verdaderamente la igualdad de las partes contendientes (notoriamente desiguales desde una perspectiva real y fáctica), implementándose para ello causales de nulidad derivadas de aspectos de orden público que deban ser estudiados oficiosamente, sin que ello conlleve a la extinción del principio de estricto derecho actualmente imperante, siendo ésta una propuesta de reforma que detallo en el capítulo respectivo del presente trabajo de tesis.

c) Procedimiento de Nulidad.

Esta característica deviene de una potestad jurisdiccional limitada (en contraste con los órganos jurisdiccionales de plena jurisdicción), misma que le fue impuesta al procedimiento en análisis desde su creación.

En efecto, la doctrina al referirse al contencioso de anulación ha dicho que este procedimiento hace antitesis al contencioso de plena jurisdicción, es decir que el Tribunal no tiene todos los poderes habituales de juez y no puede más que pronunciar la anulación del acto que es puesto a su consideración.

Finiquitando mi análisis sobre ésta característica, quiero expresar que particularmente observo que las últimas reformas efectuadas al procedimiento contencioso administrativo, al inicio del presente año 2001, están enfocadas a conformar al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como un Tribunal de plena jurisdicción, pues como se verá con mayor detalle al analizarse las cuestiones relativas a sus sentencias, se reformó el párrafo primero del artículo 237 y se adicionó una última fracción al artículo 239, ambos dispositivos del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de posibilitar que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pueda declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, lo cual a mi consideración representa claramente una extensión a las simples facultades de anulación.

Ahora bien, sentadas y analizadas las características primordiales del procedimiento contencioso administrativo, puede establecer de manera sintética y con toda claridad su naturaleza jurídica, siendo atinente para ello la referencia de algunas concepciones doctrinales.

Sobre el punto particular a estudio, el Jurista Jesús Quintana Valtierra, dice que su naturaleza jurídica es la de un proceso,

toda vez de que el procedimiento que se sigue ante los órganos contenciosos administrativos implica siempre litigio y composición.⁸⁴

Para el maestro Gabino Fraga el procedimiento para su tramitación de está estructurado de acuerdo con los principios de un verdadero juicio y no como los de un recurso, pues, según la idea del legislador; si esta última designación se hubiera dado a la instancia del Tribunal se habría supuesto la continuidad dentro de un mismo procedimiento, lo cual no ocurre, pues como ya antes se ha dicho, esa instancia marca el momento en que se inicia el procedimiento contencioso fiscal.⁸⁵

Por su parte el autor Andrés Serra Rojas, apunta que el Tribunal Fiscal de la Federación (ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), "formalmente corresponde a un tribunal administrativo, y en cuanto a su consideración material, la función que desarrolla es de naturaleza jurisdiccional."⁸⁶

Tomando en consideración las opiniones doctrinales que preceden, personalmente concluyo que el TFJFA, actualmente es un ente netamente administrativo dotado de autonomía funcional y operativa que ejerce una función jurisdiccional enfocada al estudio de la legalidad de los actos y resoluciones administrativas que son materia de su competencia, con facultades expresas para decretar su nulidad, y de acuerdo a las últimas reformas vigentes a partir del 2001, también con facultades para declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar a una determinada obligación, de conformidad a la

⁸⁴ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y otro, "*Derecho Tributario...*", *op. cit.*, nota 37, p. 261.

⁸⁵ FRAGA, Gabino, "*Derecho Administrativo*", *op. cit.*, nota 15, p. 480.

última fracción adicionada al numeral 239 del Código Fiscal de la Federación.

6. ELEMENTOS QUE CONFORMAN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO FISCAL.

6.1. Las partes en el juicio.

Haciendo una adecuación del contenido normativo del artículo 198 del CFF, al litigio de corte fiscal federal, entre los contribuyentes y las autoridades del Servicio de Administración Tributaria, desde el propio enfoque de éste trabajo de tesis, puede válidamente delimitarse la composición del procedimiento contencioso fiscal ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de la siguiente manera:

a) La parte actora será el contribuyente que impugne un acto o resolución de autoridad fiscal;

b) Como parte demandada directa, se ubicará aquella que materialmente haya emitido la resolución o acto que se impugna, pudiendo señalarse también como partes demandadas al Presidente del Servicio de Administración Tributaria y al propio Secretario de Hacienda y Crédito Público; y

c) Puede ser parte procesal cualquier tercero que dentro del procedimiento administrativo sea titular de un derecho incompatible con el que haga valer el actor.

Normalmente estas son las partes que pueden existir en el juicio contencioso fiscal, sobre todo desde su concepción

⁸⁶ SERRA ROJAS, Andrés, "*Derecho Administrativo*", *op. cit.*, nota 4, pp. 724-725.

como medio de defensa del contribuyente que es la postura que se maneja en el presente trabajo, en donde la parte demandada es la autoridad; sin embargo, no se deja de mencionar la posibilidad de que se inviertan las posiciones mencionadas, como acontece en el llamado juicio de "lesividad" a través del cual es la autoridad la que pretende anular o dejar sin efectos una resolución favorable al particular, figurando en consecuencia como parte actora.

6.2. La demanda.

Partiéndose de la idea imperante en cualquiera de las materias del derecho de que la demanda es el documento que da origen al juicio, fungiendo como el medio por el cual se hace valer el derecho subjetivo que es la acción, en el caso del procedimiento contencioso administrativo federal ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, esta premisa es la dominante ya que su inicio está condicionado al ejercicio de la acción jurisdiccional de que se trata, es decir la acción de nulidad de actos o resoluciones administrativos, misma que resulta ser la acción que se vincula directamente con la propia naturaleza jurídica del referido Tribunal.

De la anterior explicación se deriva la afirmación de que al hablar de la demanda necesariamente tenemos que hablar de la acción, pues toda demanda implica el ejercicio de ésta. A este respecto el autor Quintana Valtierra, señala que: "la demanda es el acto procesal que da principio a un proceso, y la acción es el derecho que toda

demanda debe contener como elemento esencial para provocar la actividad jurisdiccional".⁸⁷

En el caso de la demanda que debe presentarse ante la instancia que aquí se analiza, es el Capítulo IV del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación el que regula todo lo concerniente y relativo a sus requisitos, documentos que deben acompañarse a la misma, y otras condiciones para su presentación, de tal forma que puede decirse que este apartado normativo conforma su marco jurídico regulador.

La presentación de la demanda, por medio de la cual se ejercita la acción de nulidad en contra de un acto o resolución administrativa debe regirse por el criterio determinante de competencia que impera en materia contenciosa fiscal federal, esto es, que debe presentarse ante la Sala Regional en cuya circunscripción territorial radique la autoridad ordenadora de la resolución impugnada, existiendo la posibilidad de enviarse la demanda por correo certificado con acuse de recibo, en el caso de que el actor tenga su domicilio fiscal o legal fuera del lugar de residencia del órgano jurisdiccional.

6.3. Término legal para la presentación de la demanda.

El término legal dentro del cual es jurídicamente oportuno y válido ejercitar la acción de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es el de cuarenta y cinco días contados a partir del día siguiente a aquel en que hubiere surtido sus efectos legales la notificación del acto o resolución administrativa que

⁸⁷ QUINTANA VALTIERRA, Jesús, y otro, *op. cit.*, nota 37, p. 269.

se pretende impugnar, de conformidad con lo preceptuado por el artículo 207 del CFF, que esencialmente dispone tales lineamientos.

Asimismo, y como una clara muestra de las facilidades y parcialidad que la legislación tributaria federal imponen a favor del fisco federal, cabe señalarse que el dispositivo legal en cita señala como término para que una autoridad administrativa pueda promover el juicio de lesividad en contra de una resolución benéfica a los administrados con la cual no se estuviera de acuerdo, el plazo de cinco años que se computan desde la fecha en que se emite la resolución administrativa.

Por cuanto a los supuestos de interrupción al computo de los términos anteriormente referidos para ejercitar acciones ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es el propio artículo 207 en análisis, el que establece las hipótesis conducentes, tratándose en lo medular de las siguientes:

a) En el caso de que el apersonado para presentarla fallezca durante el plazo para iniciar el juicio contencioso administrativo, el término se suspende hasta por un año, siempre y cuando durante este no se hubiera designado legalmente un representante de la sucesión;

b) Cuando el interesado solicite a las autoridades fiscales competentes, iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en algún tratado para evitar la doble tributación, incluyendo en su caso el procedimiento arbitral; y,

c) En los casos de declaración de incapacidad o de ausencia decretadas por autoridad judicial, se suspende hasta por un año, pudiendo cesar dicha suspensión si existe ya tutor del incapaz o representante legal del ausente.

6.4. Requisitos del escrito de demanda y documentos que deben anexarse.

Toda vez que el procedimiento del juicio contencioso administrativo a estudio, es predominantemente escrito, tanto la demanda, contestación a la misma, y en general todas las promociones, deben de reunir ciertas formalidades que condicionan su procedencia. Con respecto a los requisitos que deben de cumplirse en la demanda del juicio de nulidad, he de expresar desde un principio mi punto de vista en el sentido de que a mi consideración debería de reducirse a los elementos verdaderamente indispensables el actual listado de formalidades que actualmente imponen los artículos 18 y 208 del Código Fiscal de la Federación, como condicionantes para poder accederse a la instancia del juicio contencioso administrativo federal. Tal consideración encuentra justificación en la idea de facilitarse en lo más posible el acceso a la justicia fiscal que deviene de la garantía establecida en el artículo 17 Constitucional, ya que particularmente en la materia a estudio, los referidos numerales 18 y 208 del Código Fiscal de la Federación, actualmente imponen formalismos y tecnicismos que conllevan a la situación de que los contribuyentes que no cuentan con un abogado verdaderamente especializado en el litigio fiscal, se vean afectados desde un principio por prevenciones para subsanar las faltas de formalidades de su demanda, y en casos más negativos aún, sean

objeto de acuerdos formalistas del magistrado instructor que desechan sus demandas, haciendo nugatorio el derecho de acceso a la justicia tutelado constitucionalmente, imponiéndose de manera muy marcada la forma a la justicia.

En efecto, de un análisis de los numerales 18 y 208 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que son muchas las formalidades que debe cumplir el escrito de demanda de nulidad fiscal, conviniendo para su apreciación citar únicamente el contenido normativo textual, relativo a las reformas vigentes a partir del 1º de Enero del 2001, respecto de la fracción I del segundo de los numerales citados, así como de su nueva fracción VIII, adicionada a partir de esa propia fecha⁸⁸, de conformidad a las siguientes transcripciones:

"Artículo 208.- La demanda deberá indicar:

I. El nombre del demandante y su domicilio para recibir notificaciones en la sede de la Sala Regional competente;

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 ofrezca prueba pericial o testimonial se precisaran los hechos sobre los que debe versar y señalarán los nombres y domicilio del perito o de los testigos.

VI. Los conceptos de impugnación; y

VII. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya."

VIII. Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda." (el subrayado es

⁸⁸ Reformas con motivo del "Decreto por el que se reforman diversas disposiciones fiscales", publicado en el Diario Oficial de la Federación (primera sección), de fecha 31 de diciembre de 2000.

propio, tendiente a resaltar las reformas vigentes a partir del año 2001).

Como un elemento a recalcar, siguiendo un análisis deductivo, debe partirse de la generalidad de que la formulación de la demanda, al igual que toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, debe hacerse por escrito, ello de conformidad a lo establecido por el referido numeral 18 del CFF, característica ésta, propia del derecho mexicano, que a decir del autor Raúl Rodríguez Lobato, constituye una formalidad que se justifica por el principio de seguridad jurídica.⁸⁹

Sin hacer un análisis individual de cada uno de los particulares requisitos y formalidades que se contienen en el contenido normativo citado, bien puede afirmarse que tales exigencias se equiparan a las de cualquiera de los procedimientos jurisdiccionales en otras materias de estricto derecho, sin embargo, la peculiaridad de la problemática en la materia fiscal federal, radica en que su requisito y cumplimiento por parte de los contribuyentes, se torna verdaderamente difícil, en razón de que la legislación sustantiva fiscal resulta ser sumamente técnica, compleja y evolutiva, lo que les impide en mucho que puedan adecuar sus problemas y pretensiones de hecho, a las hipótesis normativas de los citados artículos 18 y 208 del CFF, y sobre todo que puedan cumplir con la exigencia de integrar los conceptos de impugnación que al efecto se establece en la fracción VI del ordenamiento legal citado.

⁸⁹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, "*Derecho Fiscal*", *op. cit.*, nota 40, p. 272.

Ahora bien, dándole mayor importancia al análisis de las reformas efectuadas al numeral 208 antes citado vigentes a partir del mes de enero del 2001, como puede apreciarse en el texto de la fracción I que se encuentra subrayado para resaltarlo, ya no se contempla como requisito de la demanda, el señalamiento del domicilio fiscal que anteriormente era una obligación a cumplir, lo cual estimo deviene de que ya no tiene mayor trascendencia su señalamiento, ya que para efectos de la competencia de la Sala Regional del recientemente renombrado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como resultado de las reformas a su Ley Orgánica acontecidas en éste propio año 2001, actualmente se toma en cuenta el domicilio de la autoridad fiscal como base para su delimitación.

Por otro lado, en referencia a la fracción VIII adicionada al numeral 208 en análisis, estimo de suma trascendencia su implementación, ya que de una sana interpretación de la literalidad de la nueva fracción, puede considerarse que empieza a cobrar fuerza a partir de la redacción de la fracción en análisis, la llamada "causa de pedir", que precisamente se enfoca a que se reduzca el tecnicismo y formalismo en cuanto a la instauración de la acción jurisdiccional y su eficacia en el procedimiento contencioso administrativo fiscal, al definirse desde un inicio por parte del demandante el objeto de su impugnación. A mayor abundamiento preciso que la referida "causa de pedir" es actualmente una premisa procesal que esta enfocada a abandonar los criterios formalistas de conformación y eficacia de los agravios, o conceptos de impugnación, de acuerdo a la nueva interpretación que en éste sentido efectúa la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al tenor de la siguiente Jurisprudencia:

*"CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. PARA QUE SE ESTUDIEN, BASTA CON EXPRESAR CLARAMENTE EN LA DEMANDA DE GARANTÍAS LA CAUSA DE PEDIR. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, abandona el criterio formalista sustentado por la anterior Tercera Sala de este Alto Tribunal, contenido en la tesis de jurisprudencia número 3a./J. 6/94, que en la compilación de 1995, Tomo VI, se localiza en la página 116, bajo el número 172, cuyo rubro es "CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. REQUISITOS LÓGICO JURÍDICOS QUE DEBEN REUNIR.", en la que, en lo fundamental, se exigía que el concepto de violación, para ser tal, debía presentarse como un verdadero silogismo, siendo la premisa mayor el precepto constitucional violado, la premisa menor los actos autoritarios reclamados y la conclusión la contraposición entre aquéllas, demostrando así, jurídicamente, la inconstitucionalidad de los actos reclamados. Las razones de la separación radican en que, por una parte, la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales no exige, en sus artículos 116 y 166, como requisito esencial e imprescindible, que la expresión de los conceptos de violación se haga con formalidades tan rígidas y solemnes como las que establecía la aludida jurisprudencia y, por otra, que como la demanda de amparo no debe examinarse por sus partes aisladas, sino considerarse en su conjunto, es razonable que deban tenerse como conceptos de violación todos los razonamientos que, con tal contenido, aparezcan en la demanda, aunque no estén en el capítulo relativo y aunque no guarden un apego estricto a la forma lógica del silogismo, sino que será suficiente que en alguna parte del escrito se exprese con claridad la causa de pedir, señalándose cuál es la lesión o agravio que el quejoso estima le causa el acto, resolución o ley impugnada y los motivos que originaron ese agravio, para que el Juez de amparo deba estudiarlo."*⁹⁰

⁹⁰ Novena Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VIII, Septiembre de 1998, Tesis: 2a./J. 63/98, p. 323.

De acuerdo con la Jurisprudencia citada, actualmente cobra vigencia una nueva corriente que abandona el criterio formalista por cuanto hace a la fijación de la litis constitucional; criterio éste que debe actualmente adoptarse en el procedimiento del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en razón de la adición que se hace de la fracción VIII al artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, ya que con la precisión clara de "lo que se pida" en dicho procedimiento, y señalándose cual es la lesión o agravio que se le causa al demandante con la resolución impugnada, debe bastar para que la Sala Regional del referido Tribunal, proceda a su estudio, sin que se tenga que exigir para tal efecto, la estructuración de los conceptos de impugnación, como verdaderos silogismos, siendo ésta, la premisa que debe prevalecer por devenir análogamente del nuevo criterio interpretativo que actualmente ha adoptado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, deponiendo el criterio formalista anteriormente existente.

Ahora bien, por cuanto hace a los documentos que deben acompañarse a la demanda, es el artículo 209 del Código Fiscal de la Federación el que impone su identificación, siendo éstos los siguientes:

- I. Una copia de la misma para cada una de las partes y una copia de los documentos anexos para el titular a que se refiere la fracción III del artículo 198, o en su caso para el particular demandado;*
- II. El documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o bien señalar los datos de registro del documento con el que la acredite ante el Tribunal Fiscal de la Federación, cuando no gestione en nombre propio;*

III. El documento en el que conste el acto impugnado o, en su caso, copia de la instancia no resuelta por la autoridad;

IV. Constancia de la notificación del acto impugnado, excepto cuando el demandante declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando hubiere sido por correo. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el nombre del órgano en que esta se hizo;

V. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante, en los casos señalados en el último párrafo del artículo 232; y

VI. Las pruebas documentales que ofrezca...".

6.5. Contestación de la demanda.

La contestación de la demanda en el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se encuentra regulada por el Capítulo V del Título sexto del Código Fiscal de la Federación, constituyendo ésta figura procesal la respuesta y refutación que la parte demandada hace contra las pretensiones hechas valer por el actor.

La contestación de la demanda debe producirse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que surta sus efectos la notificación del traslado, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 212 del Código Fiscal de la Federación. Este término es a mi parecer sumamente extenso, por lo que va en detrimento del principio de expedites de la justicia, y claro esta del administrado como parte actora del juicio contencioso administrativo, sobre todo si se toma en cuenta que la autoridad para dar contestación a la demanda no tiene mayor problema, pues además de que cuenta con juristas de tiempo completo especializados para tal efecto, tiene en sus propios archivos

todos los elementos documentales que en un determinado momento puede requerir para tal efecto. Esta misma opinión es coincidente con la del autor Ricardo Hernández Salcedo, quien considera que "es éste, el termino mas escabroso de cualquier procedimiento jurisdiccional, comprendido en el sistema jurídico mexicano que se concede a una autoridad que figura como parte demandada, para que presente su contestación y excepciones".⁹¹

Un aspecto relevante a resaltar al estar hablando de una situación ejemplificativa del procedimiento contencioso administrativo federal que atenta contra la expedites de justicia, es el referente a que el factor tiempo en relación directa con la duración de las instancias de defensa va siempre en detrimento del contribuyente, pues durante su transcurso se computan los conceptos de actualizaciones y recargos del crédito fiscal que se pueda estar impugnando, es decir que el Servicio de Administración Tributaria no tiene ninguna premura en ese sentido, pues incluso tiene la potestad a su favor para que su cobro éste asegurado como condicionante a la suspensión de su procedimiento administrativo de ejecución en tanto se estén impugnando sus determinaciones.

Ahora bien, siendo la contestación de la demanda, como ya se precisó anteriormente, el medio por el cual la parte demandada está en aptitud de refutar los hechos y pretensiones de la parte opositora, es pertinente proceder al análisis de los elementos que esta figura procesal debe contener, toda vez que considerándose el caso de un litigio fiscal planteado por un contribuyente de acuerdo a la

⁹¹ HERNÁNDEZ SALCEDO, Ricardo, *Estructura del Juicio de Nulidad*, Revista Indetec No.

temática que se maneja en el presente trabajo, es con el ejercicio de esta institución procesal que las autoridades fiscales, generalmente representadas por las Administraciones Jurídicas de Ingresos de su adscripción, comparecen al juicio contencioso administrativo, controvirtiendo las impugnaciones planteadas, resultando en tal virtud importante el conocimiento y dominio de los elementos que su contestación de demanda debe contener, a efecto de poder alegar cualquier situación que en ese momento pudiera hacer valer la autoridad rebasando las permisiones que devienen de la propia ley, de tal forma que los puntos que están permitidos plantear en vía de contestación, son esencialmente los siguientes:

a) Los relativos a las cuestiones de improcedencia en incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar;

b) Las consideraciones y argumentos jurídicos por virtud de los cuales a su juicio no debe emitirse decisión alguna en cuanto al fondo, o bien tendientes a alegar que el derecho subjetivo que el actor hace valer no ha nacido o en su caso ha prescrito;

c) Respuesta a cada uno de los hechos que expone el actor en la demanda, reconociéndolos, negándolos, contestando que los ignora por no ser propios, o exponiendo una forma distinta de como ocurrieron;

d) Argumentos tendientes a refutar la eficacia de los conceptos de violación que hace valer el actor; y,

e) Relación clara y precisa de los medios de prueba con los cuales sustente sus argumentos.

Asimismo, al igual que la carga procesal existente para que se adjunten a la demanda los documentos fundatorios y justificativos de la acción, el escrito de contestación de la demanda debe estar respaldado en ciertos elementos que deben anexársele en caso de que la autoridad pretenda probar situaciones contrarias a las planteadas por la parte actora, así como las copias de la contestación y de dichos documentos tanto para la integración de un duplicado del expediente original, como para el traslado a la parte opositora y en el caso de haber ofrecido la prueba pericial en la contestación de la demanda, el cuestionario a través del cual se desahogara dicha probanza, o bien un cuestionario de ampliación a la pericial ofrecida por el actor.

6.6. Ampliación de la demanda.

Los supuestos legales por virtud de los cuales es factible la ampliación de la demanda, se contraen a la situación de que la demanda se presente sin conocer la resolución o el procedimiento que se impugna, o bien los fundamentos de derecho en que se sustenta, de tal forma que una vez que la autoridad produce su contestación y allega al juicio los elementos en que se apoyan sus actos o resoluciones, es cuando el actor está en posibilidad de formular su disconformidad o impugnación con los mismos, a través de la ampliación de su demanda.

Al respecto, es el artículo 210 del Código Fiscal de la Federación, el que regula los casos en que procede la ampliación de la demanda dentro de los veinte días siguientes a aquel en que surta

sus efectos el acuerdo recaído a la contestación de la demanda, de conformidad a los siguientes puntos: a) Cuando se demande una negativa ficta; b) Cuando el acto principal del que derive el acto impugnado en la demanda y su notificación se den a conocer al actor en la contestación a su demanda; c) En los casos previstos en el artículo 209 bis del cuerpo normativo anteriormente referido que globalmente se refiere a la impugnación de actos o resoluciones administrativas no notificadas o notificadas ilegalmente; y, d) Cuando con motivo de la contestación se introduzcan nuevos elementos que el actor hubiere desconocido al momento de formular su demanda, siempre y cuando no hagan cambiar los fundamentos de derecho de la resolución impugnada.

6.7. Los incidentes que pueden promoverse.

6.7.1. De previo y especial pronunciamiento.

Existen en la tramitación del juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, diversos tipos de incidentes, mismos que a su vez de acuerdo a la doctrina procesal civil, pueden clasificarse en dos grandes grupos, el primero que es el que aquí se analizará, comprende el de los llamados "incidentes de previo y especial pronunciamiento", cuya actualización no permite que el procedimiento del juicio contencioso siga su curso hasta en tanto no se resuelva sobre la cuestión incidental planteada. Respecto a ésta primera división de incidentes, el artículo 217 del Código Fiscal de la Federación, señala como incidentes de previo y especial pronunciamiento: "I. La incompetencia en razón del territorio; II. El de

anulación de autos; III. El de nulidad de notificaciones; IV. El de interrupción por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaratoria de ausencia; y, V. La recusación por causa de impedimento.”

La tramitación de los anteriores incidentes, trae consigo la paralización del procedimiento contencioso administrativo, por lo que representan un mecanismo peligroso por medio del cual se puede dilatar el juicio, siendo pertinente hacer notar que en materia contenciosa tributaria, el contribuyente como parte actora del juicio, es el menos interesado en que los procesos o juicios se retarden, ya que existe en su perjuicio el riesgo latente de que de subsistir la resolución impugnada al haber interpuesto el último medio de defensa posible, entre mas haya durado la tramitación de los medios de defensa, mayor será el monto que se incrementará por conceptos accesorios (recargos, multas y actualizaciones) al crédito que originalmente se hubiera impugnado. De tal forma que, si bien es cierto que en el último párrafo del contenido del artículo 217 del Código Fiscal de la Federación, se establece una sanción pecuniaria a quien promueva frívola e improcedentemente alguno de los incidentes previstos en dicho artículo, también es cierto que es una sanción mínima y desproporcionada a los incrementos por recargos y actualizaciones a los que hemos hecho referencia que el particular debe pagar por el transcurso del tiempo que traiga consigo la dilatación del procedimiento provocada por una dolosa utilización de estos mecanismos procesales; razones éstas, por las cuales estimo que debe incrementarse, triplicándose su monto, la sanción económica de referencia, cuando la autoridad haga uso improcedentemente de cualesquiera de los incidentes de previo y especial pronunciamiento en análisis, ello además de dar intervención a

la autoridad correspondiente, para fincarle responsabilidad administrativa al funcionario responsable, en caso de que se acredite la utilización infundada y dolosa de los incidentes a estudio.

6.7.2. Incidentes de cuestión previa.

Como un segundo apartado en el que pueden englobarse los incidentes oponibles en el procedimiento contencioso administrativo ante el actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se tiene a los Incidentes de cuestión previa, mismos que son básicamente los dos que a continuación se explican:

a) Incidente de Suspensión de la Ejecución, que puede ser planteado por los contribuyentes hasta antes de que se dicte resolución firme de la Sala Regional, de la Sala Superior o del Tribunal Colegiado de Circuito, dependiendo de la instancia que se éste tramitando. Su procedencia se circunscribe a que una determinada autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución. El escrito que contenga el incidente debe de ir dirigido al magistrado instructor que este conociendo del juicio o que haya conocido del mismo en la primera instancia, acompañando copia del documento en que conste la garantía del crédito fiscal y de aquellos en que conste la iniciación del procedimiento contencioso administrativo.

Con la admisión de este incidente, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ordenará a la autoridad ejecutora que suspenda la ejecución y que rinda un informe, apercibiéndola de que de no hacerlo se tendrán por presuntivamente

ciertos los hechos que se le atribuyen. Una vez que se hubiere rendido el informe el Tribunal pasará a dictar la resolución que corresponda.

b) Incidente de falsedad de documentos, que resulta ser procedente cuando alguna de las partes sostenga la falsedad de un documento, incluyendo las promociones y actuaciones del juicio, de tal forma que con su tramitación intra procesal se podrá llegar a determinar la legitimidad o falsedad del documento impugnado, lo cual puede consecuentemente trascender a la resolución definitiva.

Por cuanto hace a estos dos últimos tipos de incidentes, es oportuno referir que su tramitación contrariamente a los incidentes de previo y especial pronunciamiento, no interrumpe o suspende el procedimiento principal del juicio, por lo tanto no afecta en nada su interposición que no es sancionada en caso de ser frívola e improcedente. Ahora bien, por cuanto hace al incidente de suspensión de la ejecución, anteriormente analizado, personalmente estimo que debiera dársele mayor trascendencia y eficacia dentro del procedimiento contencioso administrativo, toda vez que la ejecución del acto o resolución que se impugna ante el Tribunal, es la esencia, objeto y fin de todo el planteamiento; luego entonces, es de vital importancia que la sola interposición de cualquiera de los medios de defensa en materia fiscal federal, debe de brindarle al impugnante como mínimo, la garantía de que el acto o resolución no serán ejecutados hasta en tanto no se agoten y resuelvan los medios de impugnación, pues de lo contrario quedaría prácticamente sin materia la impugnación, al haberse consumado el acto combatido.

6.8. Las pruebas.

A decir del autor Raúl Rodríguez Lobato, la materia relativa a la prueba constituye una de las partes verdaderamente fundamentales del derecho procesal, por la necesidad de convencer al juzgador de la existencia o de la inexistencia de los hechos o actos susceptibles de tener eficacia en relación con el resultado del proceso, por tanto, la prueba se dirige al juzgador y no al adversario, por la necesidad de colocarlo en situación de poder formular un fallo sobre la verdad o falsedad de los hechos alegados.⁹²

El marco jurídico regulador de las pruebas dentro del procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lo conforma el Capítulo VII, del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, que comprende del artículo 230 al 234 del cuerpo de leyes citado.

De conformidad al contenido normativo del artículo 230 del Código Fiscal de la Federación, en la instancia jurisdiccional a estudio son admisibles todos los medios de prueba, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que se encuentren en poder de las autoridades administrativas.

Respecto de las pruebas supervenientes, el referido numeral dispone que éstas pueden ser presentadas en cualquier momento del juicio, siempre y cuando sea antes de dictarse sentencia.

⁹² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, "*Derecho Fiscal...*", *op. cit.*, nota 40, p. 276.

De acuerdo con la obra de "Lecciones de practica contenciosa en materia fiscal" del jurista Hugo Carrasco Iriarte, respecto de las pruebas en el procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, deben destacarse seis cuestiones, mismas que dicho autor enuncia como sigue: a) dar oportunidad a la contraparte para objetar pruebas; b) la facultad de los magistrados para ordenar pruebas para mejor proveer; c) pruebas supervenientes; d) carga de la prueba; e) prueba pericial; y, f) valoración de las pruebas."⁹³ Los dos primeros y el último de los incisos antes reseñados, constituyen desde mi punto de vista tres puntos de fundamental importancia que deben ser analizados para observar su injerencia dentro del procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. En esa tesitura y de manera ascendente refiriéndome al primero de los incisos citados particularmente considero que es obvio que toda etapa procesal probatoria, entre ellas la del juicio contencioso administrativo, debe satisfacer la garantía de audiencia, dándose a conocer a las partes las pruebas ofrecidas respectivamente, refiriéndome sobre todo a las documentales, a efecto de que estén en aptitud de refutarlas o impugnarlas como proceda, ya que de no acatarse esta garantía constitucional se torna ilegal su tramitación y debe reponerse.

En relación al segundo de los incisos consistente en la facultad de los magistrados para ordenar pruebas para mejor proveer, considero que ésta debe de dejar de ser una facultad discrecional y convertirse en un derecho procesal de las partes, sobre

⁹³ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Lecciones de Practica Contenciosa en Materia Fiscal*, Editorial Themis, México, 1994, p. 375.

todo del particular demandante, a efecto de que pueda solicitar al magistrado instructor del juicio que se lleve a cabo una determinada diligencia con la cual considere que se probaría algún hecho o circunstancia que le beneficie. De implementarse este derecho en favor del contribuyente, se haría más factible que pudiera probar sus conceptos de impugnación, y ello redundaría en la consecución de una práctica justicia fiscal.

Finalmente, en lo tocante a la valoración de las pruebas, ésta se rige por el artículo 234 del Código Fiscal de la Federación, mismo que en su fracción I, establece que harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, pero si en éstos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado. Tratándose de actos de comprobación de las autoridades administrativas, se entenderán como legalmente afirmados los hechos que constan en las actas respectivas. Por su parte, el referido numeral impone en su fracción II, que el valor probatorio de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas quedará a la prudente estimación de la Sala del conocimiento.

6.9. Alegatos y cierre de instrucción.

Esta fase procesal es inherente a la substanciación de todo procedimiento, sea civil, penal, laboral o de cualquier otra

materia, ya que así se da por concluido el periodo de instrucción, en el cual las partes allegaron al órgano jurisdiccional los elementos de convicción que se tuvieron a su favor procediéndose así a la formulación de las respectivas conclusiones.

Es así que en el caso de la instancia en análisis, una vez que ha finalizado el periodo probatorio, habiéndose desahogado los medios de prueba que procedieron, para que la Sala esté en aptitud de emitir la resolución que proceda, el Magistrado instructor deberá declarar cerrada la instrucción del procedimiento.

Sobre el particular, es el artículo 235 del Código Fiscal de la Federación, el que establece las reglas que deben seguir para decretar el cierre de la instrucción y el término respectivo para la formulación de alegatos.

Interpretando el contenido del precepto legal antes citado, puede observarse que el término concedido a las partes para la formulación de sus respectivos alegatos, es de cinco días contados a partir de su notificación por lista para este efecto, constituyendo esta actuación procesal de alegaciones, el último acto previo al cierre de instrucción.

Con respecto al procedimiento de alegatos y cierre de instrucción anteriormente referido, personalmente considero que debiera cobrar mayor importancia en la secuela procedimental de que se trata, pasando de ser un procedimiento sumarísimo como actualmente lo parece, a un procedimiento detallado con un plazo de diez días para expresar los alegatos, y no así el de cinco días actualmente imperante, lo anterior a bien de que verdaderamente

fueran tomadas en cuenta las conclusiones que pueda emitir el contribuyente.

7. SENTENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

Es precisamente después del cierre de instrucción que se ha analizado, que se computa el término de sesenta días para que la Sala Regional ante la que se haya tramitado el juicio, emita la resolución que resuelva la litis planteada. Dicha resolución se encuentra normada positivamente por los lineamientos que le impone el Código Fiscal de la Federación, mismos que se tratan de analizar desde un enfoque práctico de acuerdo a los fines de éste trabajo, de conformidad a los siguientes puntos:

7.1. Requisitos.

De acuerdo con el contenido literal del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, sin contemplarse las reformas a su primer párrafo y la adición de un último, las sentencias del ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en relación a los juicios de nulidad, deben satisfacer todos y cada uno de los requisitos que conforman el principio de legalidad que impone el numeral de referencia, mismo que textualmente cita:

"Las sentencias del Tribunal Fiscal se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

Quando 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 del procedimiento, la misma deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución.

Las salas podrán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación.

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”.

(El subrayado es propio, tendiente a destacar el principio congruencia y estricto derecho que respectivamente se imponen).

Paralelamente a la cita del numeral preinserto, es sumamente importante precisar que a partir del 1º de enero del 2001, se reforma el párrafo inicial del mismo, adicionándosele también un último párrafo de conformidad al siguiente contenido textual:

“Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se fundaran en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.”

[.....]

“En el caso de sentencias en que se condene a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado o a la devolución de una cantidad, el Tribunal deberá previamente constatar el derecho

que tiene el particular, además de la ilegalidad de la resolución impugnada.” (el subrayado es propio).

De acuerdo con esta nueva normatividad jurídica, si bien es cierto que el procedimiento del juicio contencioso administrativo ventilado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se basa en el principio de estricto derecho, en razón del cual el órgano jurisdiccional no puede ir más allá de lo expuesto y promocionado por las partes y menos aún resolver puntos que no hubieren sido expresamente atacados, no menos cierto es, que con la reforma efectuada al texto de su primer párrafo, se atenúa el marcado formalismo anteriormente imperante, atribuyéndosele al Tribunal en cita, la posibilidad de interpretar la demanda y deducir la pretensión que se plantea, lo cual, indudablemente, viene a iniciar la vigencia de una nueva tendencia, en contra del excesivo formalismo, que a mi consideración encuentra estrecha vinculación con los lineamientos que en éste mismo afán antiformalista ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los últimos años, de acuerdo con la jurisprudencia relacionada con el tema de la “causa de pedir” y los comentarios que sobre el particular aborde en el tema de éste mismo capítulo relacionado con los “requisitos de la demanda”, y que ha quedado analizado en este propio trabajo.

Aunado a lo anterior, es igualmente importante la adición efectuada como último párrafo del numeral 237 del Código Tributario Federal, ya que vinculada con la también adición de la fracción IV del artículo 239 de ese mismo ordenamiento legal, resalta la tendencia de consolidar al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como un órgano jurisdiccional de plena jurisdicción, es

decir, con capacidad de autoimponer sus determinaciones y condenar a determinadas conductas específicas a las partes desfavorecidas por sus resoluciones, situaciones éstas, que se explican con mayor detalle al analizarse los efectos de las sentencias del actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

7.2. Causales de ilegalidad.

Ahora bien, al abordar el análisis de la sentencia que culmina el procedimiento contencioso administrativo, necesariamente hay que analizar el contenido normativo del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que éste establece las causales de ilegalidad, por virtud de las cuales es factible anular las resoluciones o actos que se impugnan ante el Tribunal Fiscal de la Federación, siendo estas las que siguen:

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 se dictó en contraposición de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, y

V. Cuando la resolución administrativa dictada en el ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades."

Del numeral que ha quedado insertado, se advierte que su contenido contempla causales de ilegalidad que necesariamente llevan a declarar la nulidad del juicio, de tal forma que llevado a cabo una interpretación a contrario sensu, cuando no se esté en presencia de ninguna de las causales de nulidad establecidas anteriormente, la sentencia deberá reconocer la validez de la resolución impugnada, en términos de la fracción I del artículo 239 que a continuación se analiza. Por otra parte también aprecio que los supuestos normativos previstos en el citado artículo 238, implican una violación a las disposiciones legales o reglamentarias a que las autoridades demandadas deben apegarse, trayendo como consecuencia su actualización, el que se decrete la nulidad del acto o resolución de que se trate, ya sea de manera lisa y llana, o bien, para efectos.

7.3. Efectos y alcances que pueden determinarse.

El artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, es el que establece los efectos que pueden adoptar las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, citando textualmente lo siguiente:

“La sentencia definitiva podrá:
I. Reconocer la validez de la resolución impugnada;
II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada, y
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, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme. Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva,

aún cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 de este Código.

En el caso de que se interponga recurso, se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte la resolución que ponga fin a la controversia.

Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y II y V del artículo 238 de este código, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, también podrá indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa, salvo que se trate de facultades discrecionales.”

A partir de las reformas al Código Fiscal de la Federación, vigentes desde el 1º de enero del 2001, se adiciona al numeral citado la fracción IV, que textualmente cita:

“IV. Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.”⁹⁴

Del análisis de las cuatro actuales fracciones que integran el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el juicio contencioso administrativo ante el actualmente denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tiende a consolidarse como un procedimiento mixto, por cuanto a los tipos de sistemas jurisdiccionales que retoma, (el sistema francés de anulación, y el sistema anglosajón de plena jurisdicción). Lo anterior es así, ya que su fracción III y su recientemente adicionada fracción IV, le imponen atributos que van más allá de la sola declaración de nulidad que inicialmente lo caracterizaba, transigiendo hacia verdaderas facultades para ampliar y delimitar el cumplimiento de las sentencias.

⁹⁴ Reformas fiscales que cobran vigencia a partir del 1 de Enero del 2001.

7.4. Análisis personal de los efectos y alcances de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El precepto invocado (artículo 239), establece en sus tres fracciones el sentido en que pueden pronunciarse las sentencias definitivas dictadas por las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya sea reconociendo la validez de la resolución impugnada (fracción I), declarando su nulidad lisa y llana, (fracción II), o bien, declarando una nulidad para efectos (fracción III), lo que implicará que la autoridad se vea obligada a realizar determinados actos o quede en libertad de hacerlo, según las peculiaridades del asunto resuelto.

De ello se sigue que las sentencias que, en su caso, se pronuncien por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pueden anular la resolución o procedimiento impugnados en forma lisa y llana o para efectos; y en esta última hipótesis, ya sea conminando a la autoridad a ajustarse a los lineamientos de la sentencia y que dicte un nuevo acto conforme a lo resuelto, o bien dejando a ésta en libertad de actuar ajustando su proceder a derecho cuando se trate del ejercicio de facultades discrecionales. De ahí que las sentencias que pronuncien las Salas del citado Tribunal con determinados efectos, pueden dividirse de la siguiente manera:

1) Sentencias para efectos que obligan a la autoridad administrativa a analizar determinados actos. Dentro de este tipo de resoluciones se encuentran las que se dictan, entre otras, con

motivo del reconocimiento de un derecho subjetivo tutelado (devolver lo pagado indebidamente, reconocer derecho a pensiones de retiro, las que puedan corresponder sobre el cumplimiento de obligaciones derivadas de contratos de obras públicas, la insubsistencia de un acto ilegalmente emitido, con emisión de una nueva resolución que se ajuste a derecho y cuando el acto impugnado haya sido pronunciado en un recurso administrativo).

2) Sentencias que anulen la resolución impugnada y el procedimiento, pero cuyos efectos no obligan a la autoridad administrativa a un hacer, sino que simplemente dejan a salvo las facultades establecidas en las disposiciones (declarativas). Dentro de ese tipo de resoluciones quedan comprendidos los casos de desvío de poder y aquellos actos (determinaciones y procedimientos) cuyo desempeño es facultad o atribución que las normas constitucionales, legales o reglamentarias, encomiendan a la autoridad administrativa, como la facultad de comprobar si los particulares cumplieron con sus obligaciones fiscales (artículos 16 y 31, fracción IV, constitucional y 42 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación).

7.5. Opiniones y criterios jurisprudenciales.

A bien de reforzar la comprensión de lo hasta aquí analizado, dándole a la vez sustento legal, considero oportuno citar algunos criterios jurisprudenciales que se relacionan específicamente con el tema tratado, siendo éstos los siguientes:

"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CUANDO LA VIOLACIÓN ADUCIDA IMPLICA UN ESTUDIO DE FONDO, LA NULIDAD SERÁ LISA y LLANA, EN CAMBIO, CUANDO SE

*TRATA DE VICIOS FORMALES, LA NULIDAD SERÁ
PARA EFECTOS.*⁹⁵

Asimismo, un ejemplo sumamente pertinente para ilustrar la presencia de un vicio de fondo puede advertirse claramente de criterio jurisprudencial siguiente:

*"NULIDAD. ES PROCEDENTE LA NULIDAD LISA Y
LLANA DEL ACTO IMPUGNADO ANTE LA FALTA DE
FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACION RESPECTO AL
ORIGEN DE LOS CREDITOS QUE CONSTITUYEN
LA MATERIA DE FONDO DEL ASUNTO."*⁹⁶

Los rubros de los criterios jurisprudenciales citados, permiten advertir la inminente existencia de las dos posiciones que pueden adoptar las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es decir decretar la nulidad para efectos, o bien de manera lisa y llana, dependiendo de la naturaleza y trascendencia de los vicios de ilegalidad que presente el acto o resolución impugnada.

8. LOS RECURSOS EN EL JUICIO DE NULIDAD.

Los recursos procesales regulados dentro del procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, válidamente pueden ser considerados como mecanismos de defensa que pueden ser utilizados por los contribuyentes para impugnar determinaciones derivadas de dicho

⁹⁵ Tesis de jurisprudencia número VIII.2º. J/24, sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, tomo IX, febrero de 1999, Novena Epoca, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, p. 455 .

⁹⁶ Tesis número 1.3o.A.593, sustentada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Tomo: XV-I, Febrero de 1995, Octava Epoca, del Semanario Judicial de la Federación, p. 235.

procedimiento con las cuales no estuvieren conformes, o bien para asegurar el cumplimiento de aquellas determinaciones del citado órgano jurisdiccional que las autoridades fiscales no acataran por sí mismas.

En efecto, el Código Fiscal de la Federación prevé como recursos en torno a las determinaciones y sentencias que emite el Tribunal Federal de Justicia Fiscal, los siguientes:

8.1. El recurso de queja .

Llevando a cabo una interpretación global del contenido del artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación, que es el dispositivo legal que prevé y regula este recurso, puede advertirse claramente que su procedencia se circunscribe a los casos de indebida repetición de un acto o resolución ya anulado por la misma Sala que conoce del mismo, así como cuando en el acto o resolución emitida por parte de la autoridad demandada para dar cumplimiento a la sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se incurra en defectos o excesos, no siendo procedente respecto de actos negativos de la autoridad administrativa.

Para encuadrarse en los supuestos de aplicación del artículo 239-B del cuerpo normativo citado, es presupuesto indispensable que se trate de actos que encuadren específicamente en alguno de los supuestos que a continuación se citan, respecto de una sentencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (no se permite la analogía), ya que el precepto es claro en ese sentido, y no admite ambigüedades, al definir claramente lo

siguiente: a) tratándose de aquella resolución que repita indebidamente la que hubiese sido anulada; b) cuando la autoridad administrativa incurra en exceso o defecto; c) cuando se emita en cumplimiento de sentencia definitiva y, d) cuando la autoridad administrativa omita dar cumplimiento a la sentencia.

8.2. Recurso de aclaración de sentencia.

Se regula por el artículo 239-C del Código Fiscal de la Federación, siendo oponible para cualquiera de las partes que estime contradictoria, obscura o ambigua una sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a efecto de que se proceda a la explicación del sentido de la resolución, considerándose esta, parte de la sentencia. Es oportuno mencionar que de acuerdo con el precepto legal referido, la interposición de este recurso interrumpe el termino para la impugnación de la resolución, volviéndose a computar a partir de la fecha de emisión de la aclaración; esto es, para la interposición del amparo directo por el particular o bien del recurso de revisión fiscal por parte de la autoridad demandada.

Como recursos procesales propiamente, el Capítulo X, del Título VI del multicitado Código Fiscal de la Federación, establece la existencia de dos recursos que a saber son los siguientes:

8.3. Recurso de reclamación.

Procede contra las resoluciones del Magistrado instructor que se refieran a la admisión o desechamiento de la demanda, de las pruebas, de la intervención del tercero o de la contestación de la demanda. Se tramita ante la misma Sala Regional y

puede ser promovido tanto por el particular, como por la autoridad, pudiendo tener por objeto no sólo oponerse a la admisión de la demanda, la contestación o las pruebas de la contraparte, sino que mediante su interposición también puede lograrse que las mismas sean admitidas cuando el Magistrado instructor se oponga a ello. El término para la interposición de este recurso es de cinco días siguientes a aquel en que surta sus efectos la resolución que se reclama, y una vez interpuesto se ordenara correr traslado a la contraparte por el término de quince días, para que manifieste lo que a su derecho convenga, hecho lo cual, el Magistrado instructor procede a dar cuenta a los dos Magistrados restantes para que se pronuncie la resolución correspondiente dentro de los siguientes cinco días. Este recurso procesal, se encuentra previsto y regulado por los artículos 242, 243 y 244 del Código Fiscal de la Federación.

8.4. Recurso de revisión fiscal.

Este recurso solo es oponible por la autoridad demandada en el juicio de nulidad, en contra de las resoluciones de las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que decreten o nieguen sobreseimientos, aquellas por medio de las cuales se ponga fin al juicio, así como las que dicte la Sala Superior en los casos previstos por el artículo 239-A del Código Fiscal de la Federación. Este recurso se encuentra previsto y regulado por el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación. El estudio y análisis crítico del presente recurso es objeto de un apartado contenido en el siguiente capítulo del presente trabajo de tesis, toda vez que su tramitación se lleva a cabo ante los Tribunales Colegiados de Circuito.

CAPITULO CUARTO

LOS MEDIOS DE DEFENSA OPONIBLES ANTE EL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION.

*"Cuando la justicia reina en el Estado
y todas las decisiones son justas, los
humildes viven también tranquilos"*

(Esopo)

*"Pocas cosas desmoralizan más que
la injusticia hecha en nombre de la
autoridad y de la ley"*

(Concepción Arenal)

1. CONSIDERACION PRELIMINAR.

Dentro del presente capítulo se procede al análisis del procedimiento que conforma el juicio de amparo, tanto uni-instancial como bi-instancial, desde un enfoque que permita individualizar su aplicación y funcionamiento como medios de defensa integrantes del sistema de justicia fiscal federal que conforma el objeto de estudio de este trabajo. En esa tendencia, se resaltan las particularidades de cada una de las instancias de amparo referidas, efectuándose paralelamente críticas propositivas tendentes a su perfeccionamiento.

2. ASPECTOS DOCTRINALES.

A bien de poder delimitar y valorar en su oportunidad el actual funcionamiento del juicio de amparo como instancia de defensa en la materia fiscal federal, considero pertinente efectuar de manera breve algunas precisiones doctrinales en torno a su

origen y evolución, mismas que aunque parezcan ser un tanto obvias para cualquier letrado en el campo del derecho, metodológicamente encuentran justificación y sirven para centrar su esencia y naturaleza jurídica, que asimismo, resultan ser elementos que servirán para sustentar algunas de las propuestas que en este trabajo se formulan. En esa postura, resulta sustentada la conveniencia de hacer alusión a las consideraciones mas tradicionales y destacadas que han sido expresadas en el acervo doctrinal mexicano, destacándose la del eminente jurista Ignacio Burgoa, quien dice que "la esencia y fin primordial del juicio de amparo es actualmente la defensa de los lineamientos constitucionales, dentro de ellos, las garantías individuales que la parte dogmática de nuestra Constitución tutela"⁹⁷. Trasladando esta concepción doctrinal, al ámbito del juicio de amparo como medio de defensa en la materia fiscal federal, puede válidamente decirse que el gobernado (en éste caso el contribuyente), encuentra en el juicio de amparo un procedimiento para defender el derecho que tiene a la legalidad de los actos y resoluciones administrativas, como en el caso lo son tanto los actos de las autoridades fiscales que integran el SAT, como las resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pudiendo también por conducto del juicio de garantías, provocar el examen de la constitucionalidad de las normas legales aplicadas, siendo esta última forma de defensa más bien excepcional al hacerse valer en los amparos que se enderezan contra la inconstitucionalidad de leyes o reglamentos.

Personalmente, y basándome en diversas concepciones doctrinales que he analizo, considero que el juicio de

⁹⁷ BURGOA Ignacio, *El Juicio de Amparo en México*, Editorial Porrúa, 1990, pp. 24-26.

amparo es una institución jurídica de notoria relevancia dentro de nuestro sistema jurídico mexicano, creada como un medio de protección y tutela de los derechos fundamentales del hombre, siendo ésta su esencia fundamental y la materia de su substanciación originaria, criterio éste que retomo e interpreto de las consideraciones del jurista Antonio Carrillo Flores, quien opina que "es indudable que con el amparo se pretendió dar al hombre un medio eficaz, rápido, sencillo para la tutela de aquellos derechos del hombre que se estimaron fundamentales, de tal manera que su violación por el poder público no podía dejar de calificarse sino como un atentado."⁹⁸

Tras su creación y ulterior vigencia, el Juicio de Amparo evoluciona, ampliándose cada vez más su círculo de jurisdicción hacia su transformación como un procedimiento de control de la legalidad de las sentencias o de los actos de autoridad. Este enfoque del juicio de amparo es el que hoy en día ha cobrado mayor preponderancia, ya que un gran número de las impugnaciones que se hacen valer a través de ésta instancia constitucional, se refieren a la violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídicas que tutelan los artículos 14 y 16 Constitucionales, de tal forma que en razón de esta función de tutela de la legalidad, se ve al juicio de amparo como una instancia de casación, que incluso el autor Antonio Carrillo Flores equipara como juicio de nulidad.⁹⁹

Siguiendo los cánones metodológicos de cualquier investigación jurídica, es pertinente establecer una concepción común del "juicio de amparo", a efecto de que posteriormente puedan

⁹⁸ CARRILLO FLORES, Antonio, "*La Justicia Federal y...*" *op. cit.*, nota 72, p. 253.

analizarse todos y cada uno de los elementos que lo conforman, como uno de los medios de impugnación integrantes del sistema de justicia fiscal; así, tenemos que el jurista Raúl Quintero García, lo define diciendo que "es el medio con que cuentan los particulares para controlar la constitucionalidad de los actos y resoluciones emitidas por las autoridades legislativas, administrativas o judiciales."¹⁰⁰

El jurista Juan Palomar de Miguel, considerando los elementos que se contienen en las tres fracciones del artículo 103 Constitucional, estima que el juicio de amparo es aquel en el que se reclaman violaciones a las garantías del promovente por parte de una autoridad o en el que se ventilan conflictos entre los estados de la federación.¹⁰¹

De una manera muy sencilla, pero con un gran fondo sustancial respecto a la situación que actualmente guarda el juicio de amparo en el sistema jurídico mexicano, el autor Fix-Zamudio, considera que es el instrumento centralizador y totalizador de toda la justicia administrativa mexicana, con muy escasas excepciones.¹⁰²

La concepción anterior, desde mi punto de vista, expone pragmáticamente la realidad del amparo como Instancia de casación de legalidad en todas las materias del derecho, lo cual es preocupante si se toma en consideración que su esencia originaria no

⁹⁹ *Ibidem*, p. 234.

¹⁰⁰ QUINTERO GARCÍA, Raúl, "El Juicio de Amparo Fiscal", Revista Nuevo Consultorio Fiscal, Editorial FOC, S.A., p. 19.

¹⁰¹ PALOMAR DE MIGUEL, Juan, Diccionario para juristas, Ediciones Mayo, México, 1981, p.758.

¹⁰² Cfr. FIX-ZAMUDIO, Héctor, "Introducción al Estudio del Proceso Tributario...." *op. cit.*, nota 2, p. 1074.

era ésta, y que la mayor parte de los órganos jurisdiccionales que integran el Poder Judicial de la Federación no están especializados por materia.

Habiéndose citado los elementos doctrinales necesarios para dejar precisada la esencia y fines del juicio de amparo, es procedente trasladar y aplicar dichas ideas al área del derecho fiscal federal, a efecto de iniciar propiamente el análisis particular que motiva este trabajo.

3. ANALISIS DEL JUICIO DE AMPARO COMO MEDIO DE DEFENSA EN MATERIA FISCAL FEDERAL.

Iniciando con el presente análisis, estimo conveniente precisar que la regla general que rige la procedencia del juicio de garantías como medio de defensa en materia fiscal federal, es que éste procede en la vía de "amparo directo", en contra de las sentencias dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; sin embargo, al igual que en cualquiera de las materias del derecho, en tratándose de actos o resoluciones de autoridades que impliquen violaciones directas a las garantías constitucionales y respecto de las cuales no proceda ningún medio de defensa ordinario, es procedente el "amparo indirecto", siendo ésta instancia, un supuesto de procedencia excepcional o también considerado extraordinario.

Es de precisarse que a bien de abarcar lo mas detalladamente posible el estudio de las instancias impugnativas oponibles ante el Poder Judicial de la Federación, que en el caso fungen como medios de defensa a favor de los contribuyentes del fisco

federal, se procede a efectuar su análisis separadamente, no obstante que ambos procedimientos de amparo (directo e indirecto), son coincidentes en muchos de sus elementos procesales, tal y como lo afirma en ese sentido el autor Hugo Carrasco Iriarte, quien sobre esta específica situación, en sus estudios especializados en la materia fiscal federal, estima que “los lineamientos generales tanto para el amparo directo, como para el amparo indirecto, resultan aplicables en cuanto a las figuras jurídicas procesales de términos, notificaciones, incidentes, impedimentos, sentencias, recursos, cumplimientos de las ejecutorias y por lo que hace a las causales de improcedencia y sobreseimiento, aunque en esta última cuestión haya peculiaridades en relación con el principio de definitividad.”¹⁰³

4. EL JUICIO DE AMPARO DIRECTO.

4.1. Función de casación de legalidad.

Con el título que le doy al presente subtema, plasmo a la vez mi opinión respecto a la realidad existente en el procedimiento del juicio de amparo directo, como medio de defensa en la materia fiscal federal. En efecto, personalmente estimo que actualmente el juicio de amparo directo, conforma una instancia de casación de legalidad, toda vez que particularmente en el caso de la materia fiscal federal, el acto reclamado siempre lo conformará una resolución derivada del procedimiento contencioso administrativo de la competencia del TFJFA, que precisamente como ya se vio en el capítulo respectivo de este trabajo, tiene la naturaleza jurídica de un

¹⁰³ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal*,

órgano jurisdiccional de legalidad, que a su vez se rige por dispositivos normativos que ciñen su actuar y que al considerarse su inobservancia, permiten la impugnación de sus sentencias a través de la instancia de amparo directo, en la cual generalmente se irrogan violaciones a las prerrogativas contenidas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, en relación con los artículos 237, 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación, que contienen los requisitos de legalidad de las sentencias de ese órgano jurisdiccional.

Coincidiendo en calificar y/o equiparar el funcionamiento del juicio de amparo directo, con el de una instancia de casación, existen múltiples opiniones doctrinales, como la del jurista Ramón Reyes Vera, quien esencialmente considera que desde la reforma al artículo 104 Constitucional acontecida en 1968, se atribuyó marcadamente al juicio de amparo directo en contra de las sentencias del Tribunal Fiscal, la función de "amparo-casación", ya que precisamente con dichas reformas constitucionales, se permitió que los Tribunales Colegiados conocieran de tales impugnaciones, que anteriormente al año de 1968, eran impugnables a través del amparo indirecto.¹⁰⁴

Igualmente, el jurista Fix-Zamudio¹⁰⁵ considera que el juicio de amparo directo en materia tributaria federal es en realidad un recurso de casación y no un proceso autónomo, toda vez que en principio debe tomarse en cuenta que las partes siguen siendo las mismas que en el procedimiento ante el Tribunal Federal de Justicia

Editorial Themis, Cuarta Edición, México, 1994, p. 513.

¹⁰⁴ REYES VERA, Ramón, "La Defensa de los Contribuyentes", Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Yucatán, Número 7, Junio 1991, p. 70.

Fiscal y Administrativa, es decir el contribuyente quejoso, y las autoridades señaladas como demandadas en el juicio de nulidad, que siendo terceras perjudicadas en la instancia de amparo, son las únicas que incluso formulan alegatos una vez emplazadas con el escrito de demanda, mientras que la autoridad responsable que es la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación emisora del fallo impugnado, no tiene mayor participación que la de rendir su informe justificado, reduciéndose en la práctica a la remisión de los autos del proceso tributario ante el Tribunal Colegiado de Circuito, tal y como puede apreciarse de la redacción de los artículos 163 y 169 de la Ley de Amparo. Asimismo, dicho autor estima que también debe tomarse en cuenta que en el procedimiento de amparo que se analiza, no existe la posibilidad de ofrecer y desahogar pruebas, pues la propia naturaleza del amparo directo se limita a examinar la legalidad del procedimiento contencioso anterior y del propio fallo reclamado, además de que dicha prohibición en torno a las pruebas, precisamente la impone el artículo 78 de la Ley de Amparo. Todo lo anteriormente planteado, de acuerdo a mi personal interpretación del estudio hecho por el jurista Fix-Zamudio, permite colegir que en la práctica en juicio de amparo directo ejerce una función de recurso de casación de legalidad.

Por su parte, el autor Arturo González Cosío¹⁰⁶ considera que si bien es cierto que el juicio de amparo es un sistema de control jurisdiccional ejercido mediante acción ante los tribunales federales, se trata de un proceso entre el quejoso, la autoridad

¹⁰⁵ FIX-ZAMUDIO, Héctor, "Introducción al" *op. cit.*, nota 2, pp. 1115-1116.

¹⁰⁶ GONZÁLEZ COSIO, Arturo, *El Poder Público y la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en México*, Segunda Edición actualizada, Editorial Porrúa, México, 1982, pp. 106-107.

responsable, y en su caso, el tercero perjudicado, sólo cuando tiene por objeto el control constitucional directo, pues cuando el amparo se enfoca a un control de legalidad *strictu sensu*, tomando como base y punto de partida problemas de aplicación exacta de la ley, en términos del cuarto párrafo del artículo 14 Constitucional, entonces el amparo sea directo o indirecto se convierte en una jurisdicción de alzada, es decir una instancia de casación o revisión.

Las posiciones antes preinsertas en relación al carácter de instancia de casación que asume el juicio de amparo directo respecto de la impugnación de sentencias del TFJFA, podrán confirmarse aún más al analizarse los elementos que lo conforman, lo cual se pasa a realizar en los apartados siguientes.

4.2. Competencia y supuestos de procedencia.

El vigente marco jurídico regulatorio de la competencia del juicio de amparo directo, se deriva del artículo 107 fracción V, inciso b) de la Constitucional Federal, toda vez que al efecto dicho dispositivo constitucional impone lo siguiente:

"Artículo 107.- Todas las controversias de que habla el artículo 103 se sujetaran a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la ley, de acuerdo a las bases siguientes:"

"V. El amparo contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, sea que la violación se cometa durante el procedimiento o en la sentencia misma, se promoverá ante el Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda, conforme a la distribución de competencias que establezca la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación en los casos siguientes:"

"b) En materia administrativa, cuando se reclamen por particulares sentencias definitivas y resoluciones que ponen fin al juicio dictadas por tribunales administrativos o judiciales, no reparables por algún recurso, juicio o medio ordinario de defensa legal."

De la literalidad de contenido normativo antes transcrito, mismo que sin duda es retomado a cabalidad por la Ley de Amparo, se puede advertir con claridad que la regla general que demarca la competencia de la vía de amparo directo contra las sentencias definitivas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, impone que su conocimiento corresponde a los Tribunales Colegiados de Circuito y sólo como excepción a la Suprema Corte de Justicia (Segunda Sala competente en materia administrativa y laboral), cuando el asunto de que se trate se ubique en alguno de los supuestos de atracción. Ahora bien, es pertinente destacar que en tratándose del amparo directo fiscal que nos ocupa, pueden presentarse diferentes modalidades en cuanto al acto reclamado, mismas que es necesario separar para su análisis, siendo éstas las siguientes:

a) Resoluciones que ponen fin al juicio contencioso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sin resolverse la litis planteada y adoptarse alguno de los efectos previstos por el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, como lo pueden ser confirmar la resolución impugnada, nulificarla para determinados efectos o de manera lisa y llana, y declarar la existencia de un derecho subjetivo, condenando al cumplimiento de una obligación. En este rubro se encuadran las resoluciones que recaen el recurso de reclamación

desechando la demanda, y las resoluciones que decreten el sobreseimiento del juicio.

b) Sentencias que sean resultado de violaciones procesales cometidas durante el juicio de nulidad seguido ante el TFJFA, que trascienden al resultado y sentido de la resolución definitiva. Este aspecto de competencia viene a conformar un medio de control de legalidad, tanto sustantiva como procesal, que se hace valer hasta que se emite la propia resolución que se ve influenciada por la violación procesal y que puede ser reparada entonces, pues de tratarse de una violación al procedimiento no reparable debe agotarse por excepción al momento de su actualización, la vía de amparo indirecto. Por cuanto a las violaciones del procedimiento de que se trata susceptibles de hacerse valer a través del amparo directo, es el artículo 159 de la Ley de Amparo el que las prevé, citando textualmente lo siguiente:

“ARTÍCULO 159. En los juicios seguidos ante tribunales civiles, administrativos o del trabajo, se considerarán violadas las leyes del procedimiento y que se afectan las defensas del quejoso:

- I. Cuando no se le cite al juicio o se le cite en forma distinta de la prevenida por la ley;*
- II. Cuando el quejoso haya sido mala o falsamente representado en el juicio de que se trate;*
- III. Cuando no se le reciban las pruebas que legalmente haya ofrecido, o cuando no se reciban conforme a la ley;*
- IV. Cuando se declare ilegalmente confeso al quejoso, a su representante o apoderado;*
- V. Cuando se resuelva ilegalmente un incidente de nulidad;*
- VI. Cuando no se le concedan los términos o prórrogas a que tuviere derecho con arreglo a la ley;*

VII. Cuando sin su culpa se reciban, sin su conocimiento, las pruebas ofrecidas por las otras partes, con excepción de las que fueren instrumentos públicos;

VIII. Cuando no se le muestren algunos documentos o piezas de autos de manera que no pueda alegar sobre ellos;

IX. Cuando se le desechen los recursos a que tuviere derecho con arreglo a la ley, respecto de providencias que afecten partes sustanciales de procedimiento que produzcan indefensión, de acuerdo con las demás fracciones de este mismo artículo;

X. Cuando el tribunal judicial, administrativo o del trabajo, continúe el procedimiento después de haberse promovido una competencia, o cuando el Juez, Magistrado o miembro de un tribunal del trabajo impedido o recusado, continúe conociendo del juicio, salvo los casos en que la ley lo faculte expresamente para proceder; y

XI. En los demás casos análogos a los de las fracciones que preceden, a juicio de la Suprema Corte de Justicia o de los Tribunales Colegiados de Circuito, según corresponda."

Las anteriores fracciones del numeral citado, conforman los supuestos de procedencia del amparo directo basado en violaciones de procedimiento que hubieren trascendido al sentido de la resolución reclamada, mismas que a mi consideración son un loable punto a favor del quejoso, toda vez que propician la facilidad de encuadrarse sin mayor complejidad en alguno de los supuestos para hacerlo valer ante la instancia judicial, que a su vez, puede apreciar con mayor eficacia y certeza su posible actualización en perjuicio del quejoso, dejando de ser discrecional y subjetivo su actuar a éste respecto, pues con los razonamientos mínimos que esgrima el quejoso referentes a ubicarse en uno de los supuestos expresos de referencia, el Tribunal Colegiado de Circuito procede a analizar si dichos razonamientos son fundados y operantes de conformidad a las propias

constancias de autos, todo lo cual brinda una mayor seguridad jurídica en relación a los procedimientos ordinarios en lo que no existe precepto alguno que enuncie expresamente los supuestos de violaciones de legalidad.

Como una única deficiencia a resaltarse en relación con el dispositivo legal en análisis, destaca la relativa a que el primer supuesto de violación al procedimiento consistente en "no haber sido citado a juicio o haber sido citado en forma distinta a la prevenida por la ley" provoca una contradicción en relación a la procedencia del amparo indirecto, pues también conforma un supuesto de procedencia del amparo indirecto. Lo anterior es criticado en éste mismo sentido por el jurista Miguel Ángel Vázquez Robles, quien sobre el particular estima que "esta primera fracción ofrece dos interpretaciones: o se encuentra mal ubicada porque es un caso de procedencia del amparo indirecto o, da lugar a una contradicción respecto a su procedencia en ambas instancias de amparo."¹⁰⁷

c) Sentencias por violaciones cometidas en ellas mismas, como lo son las resoluciones definitivas del TFJFA, que sean contrarias a la ley aplicable al caso concreto, a su interpretación jurídica, a los principios generales del derecho, cuando comprendan acciones, excepciones o casos que no hayan sido objeto del juicio de nulidad, o bien cuando no las comprendan todas por omisión o negación expresa. Los anteriores supuestos de violaciones reseñadas se desprenden de la interpretación armónica de los artículos 237, 238 y

¹⁰⁷ VAZQUEZ ROBLES, Miguel Angel, "La suspensión del acto reclamado en el amparo directo (Problemática Fiscal)", Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año I, Octubre-Diciembre 1996, p.36.

239 del Código Fiscal de la Federación, que precisamente imponen los requisitos, lineamientos y efectos de las sentencias del juicio contencioso administrativo.

Aunadas a las anteriores apreciaciones por cuanto a la diferenciación de modalidades que puede tener la sentencia que conforma el acto reclamado, en tratándose del juicio de amparo directo, de una manera más práctica y sintética pueden ilustrarse los supuestos de procedencia del mismo, enfocados particularmente al caso de la materia fiscal federal, citándose los casos siguientes:

1. Contra sentencias que declaran la validez de la resolución impugnada, cuando el contribuyente es el demandante, toda vez que su confirmación es contraria a su pretensión de anularla a través de la vía contenciosa administrativa.

2. Contra sentencias que declaran la nulidad cuando el demandante es la autoridad y el demandado es el particular (este ejemplo es el del denominado juicio de lesividad), en el cual la autoridad pretende nulificar un acto o resolución administrativa emitido dentro de la fase oficiosa de su competencia que es favorable a los intereses del contribuyente.

3. Contra sentencias que declaren la nulidad para efectos cuando el contribuyente es el demandante y lo que pretendía con el juicio de nulidad era la declaración de nulidad lisa y llana, no habiéndose entrado al estudio de los conceptos de impugnación a ese respecto planteados.

4.- Contra las sentencias que, analizando todos los conceptos de impugnación planteados por el demandante en seguimiento a la regla general que para ese efecto dispone el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, hubiera declarado improcedentes algunos de ellos y procedentes otros, de tal forma que se satisfacen solo parcialmente sus pretensiones y prosigue su descontento por cuanto a los conceptos desestimados, lo que a su vez le genera en interés jurídico para interponer la vía de amparo directo.

4.2.1. Supuestos de procedencia especiales.

En tratándose de la materia tributaria federal, además de los supuestos de procedencia general del amparo directo que se han analizado con anterioridad, existen otras clases de resoluciones que sin ser propiamente sentencias ponen fin al juicio y que también son impugnables en la competencia del amparo directo. En efecto, sobre éste particular el Código Fiscal de la Federación contempla varios supuestos en los que se impide la iniciación o prosecución del juicio de nulidad mediante una correspondiente resolución definitiva, de tal forma que dichos supuestos conllevan excepciones a la regla general de procedencia del amparo directo, al tenor de los casos siguientes:

a) Un primer ejemplo es la resolución que recae al Recurso de Reclamación previsto por el artículo 242 del Código Fiscal de la Federación, del conocimiento del Pleno de la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuyo magistrado

instructor hubiera desechado la demanda, la contestación o alguna prueba, o bien que hubiere decretado el sobreseimiento del juicio.

b) Otro caso deriva del artículo 209 del Código Fiscal de la Federación, relativo a las resoluciones que tengan por no presentada la demanda, por no haberse adjuntado a la misma, previo requerimiento del Magistrado Instructor, alguno de los documentos esenciales que relaciona dicho numeral, no existiendo ningún recurso ordinario contra esta determinación.

c) Finalmente, un caso similar al anterior, deriva del artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, relativo a tener por no ofrecidas las pruebas periciales y testimoniales respecto de las cuales previo requerimiento del Magistrado Instructor no se señalara el nombre y domicilio de las personas a su cargo, o no se indicaran los hechos sobre los que versan.

4.3. Partes en el juicio de amparo directo.

Enfocándome específicamente al caso de la materia fiscal federal de acuerdo al objeto de estudio del presente trabajo, en el juicio de amparo directo pueden ser consideradas como partes procesales, las siguientes:

a) Quejoso: El contribuyente, ya sea persona física o moral en cuyo perjuicio la sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cause violaciones a sus garantías constitucionales;

b) Autoridad Responsable: La Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que hubiese dictado la resolución señalada como acto reclamado en la demanda de amparo;

c) Tercero Perjudicado: Las autoridades del Servicio de Administración Tributaria que aparecieren relacionadas como partes demandadas en el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como el propio Secretario de Hacienda y Crédito Público si también figurara con tal carácter.

d) Ministerio Público Federal adscrito al Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del juicio de amparo.

4.4. Término para su interposición.

Siguiendo la regla general para la interposición del juicio de garantías, el artículo 21 de la Ley de Amparo establece el término de 15 días contados a partir del día hábil siguiente a aquel en el que surta sus efectos la notificación de la resolución reclamada. Sobre éste punto en particular es preciso resaltar que el surtimiento de efectos se regula de acuerdo a la ley que rige la materia de la propia resolución impugnada, de tal forma que en el caso de la materia fiscal federal que nos ocupa, es el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación el que establece que las notificaciones surten sus efectos al día hábil siguiente en que se realicen materialmente. De lo anterior se colige que el término que rige para la presentación de la demanda de amparo directo en tratándose de impugnaciones de resoluciones definitivas en la materia fiscal federal, es de 15 días computados a partir del día hábil

siguiente en que surta sus efectos la notificación que respecto de la misma se hiciera.

4.5. Requisitos de la demanda.

Sin importar la materia del derecho de que se trate, la demanda de amparo directo debe de cubrir una serie de elementos que son los contenidos en el artículo 166 de la Ley de Amparo, mismos que se hacen consistir en los siguientes:

- I. El nombre y domicilio del quejoso y de quien promueva en su nombre;*
- II. El nombre y domicilio del tercero perjudicado;*
- III. La autoridad o autoridades responsables;*
- IV. La sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio, constitutivo del acto o de los actos reclamados; y si se reclamaren violaciones a las leyes del procedimiento, se precisará cuál es la parte de éste en la que se cometió la violación y el motivo por el cual se dejó sin defensa al agraviado. Cuando se impugne la sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio por estimarse inconstitucional la ley, el tratado o el reglamento aplicado, ello será materia únicamente del capítulo de conceptos de violación de la demanda, sin señalar como acto reclamado la ley, el tratado o el reglamento, y la calificación de éste por el tribunal de amparo se hará en la parte considerativa de la sentencia;*
- V. La fecha en que se haya notificado la sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio, o la fecha en que haya tenido conocimiento el quejoso de la resolución recurrida;*
- VI. Los preceptos constitucionales cuya violación se reclame y el concepto o conceptos de la misma violación; y*
- VII. La ley que en concepto del quejoso se haya aplicado inexactamente o la que dejó de aplicarse, cuando las violaciones reclamadas se hagan consistir en inexacta aplicación de las leyes de fondo. Lo mismo*

se observará cuando la sentencia se funde en los principios generales de derecho. Cuando se trate de inexacta aplicación de varias leyes de fondo, deberá cumplirse con esta prescripción en párrafos separados y numerados."

Del contenido normativo que precede se advierte que la estructura y contenido de la demanda de amparo directo está predeterminada a través de los lineamientos que se imponen para su conformación, algunos de los cuales, particularmente el relativo a la expresión de los conceptos de violación, derivado de la fracción VI anteriormente transcrita, implican aspectos sumamente técnicos y formales de los cuales a su vez depende la sustancia y fondo del propio juicio de amparo, pues incurrir en su deficiencia, lo cual es muy común en los litigios fiscales ante la tecnicidad y complejidad de la legislación tributaria, puede traer consigo su inoperancia o insuficiencia para combatir la sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

4.6. Procedimiento de substanciación del juicio.

La tramitación estrictamente procedimental del juicio de amparo directo se encuentra regulada por los artículos 177 al 182 de la Ley de Amparo, mismos que analizados de forma ordenada y correlativamente ligados con la materia fiscal federal objeto de éste trabajo, permiten hacer las siguientes afirmaciones en torno al procedimiento del juicio de amparo directo: Primeramente puede afirmarse que dicho procedimiento judicial inicia al momento en que el Tribunal Colegiado de Circuito competente para conocer del asunto de que se trate, recibe la demanda de amparo en conjunto con el informe

justificado y expediente original del juicio de nulidad que le envía la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que haya emitido la resolución impugnada, procediendo el magistrado presidente, al examen de su procedencia y regularidad, de tal forma que, de considerarlo procedente, se efectúa la admisión de la demanda y en consecuencia se corre traslado a las partes, que en el presente caso lo son la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (autoridad responsable), y las autoridades del Servicio de Administración Tributaria que hubieren sido señaladas como demandadas en el juicio de nulidad fiscal (terceros perjudicados), mismos que a partir de su notificación pueden comparecer al juicio a formular alegatos por escrito dentro del plazo de diez días. (todo lo anterior se extracta de los artículos 177-180 de la Ley de Amparo). Así pues, además de lo anterior, también se le da vista al Agente del Ministerio Público de la adscripción, a bien de que si lo considera pertinente formule dictamen sobre la materia de la controversia (artículo 180-181 L. A.); hecho lo anterior, con dictamen o sin él, en el plazo de cinco días se procede a turnar el expediente al Magistrado ponente o relator, para que formule el proyecto de la sentencia; dicho proveído de turno hace las veces de citación para sentencia, misma que se debe pronunciar, sin discusión pública, dentro de los quince días siguientes, por unanimidad o mayoría de votos (artículo 184 de la Ley de Amparo). Sobre éste último punto en particular abro un paréntesis para señalar que en la practica se actualiza permanentemente una contravención a dicho numeral, al no dictarse dentro del término de los quince días aludido, la resolución del amparo, ello en contravención además del

principio de expedites de la justicia previsto en el artículo 17 Constitucional.

4.7. Suspensión del acto reclamado.

Constituyendo una Institución proteccionista que le da eficacia al propio juicio de amparo, es conceptualizada por el jurista Ignacio Burgoa como "aquel proveído judicial creador de una situación de paralización o cesación, temporalmente ilimitada, de un acto reclamado de carácter positivo, consistente en impedir para lo futuro el comienzo o inicialización, desarrollo o consecuencias de dicho acto, a partir de la mencionada paralización o cesación sin que se invaliden los estados o hechos anteriores a éstas y que el propio acto hubiese provocado"¹⁰⁸. Del análisis de la Ley de Amparo se advierte que por cuanto a los lineamientos y requisitos a seguirse para la suspensión del acto reclamado en la vía de amparo directo, se siguen las reglas para el amparo indirecto, pues al respecto la Ley de Amparo sólo dispone en su artículo 170 que debe solicitarse ante la propia autoridad responsable y que se observaran las reglas del artículo 107 Constitucional y de su propia Ley Reglamentaria. En esa tesitura, de conformidad a lo apuntado, es de precisarse que en tratándose de la materia fiscal federal, la suspensión en análisis siempre debe ser a petición de parte ante la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que haya emitido la resolución que constituya el acto reclamado, misma que habrá de valorar si es procedente su otorgamiento en razón de que se reúnan los requisitos y se encuentre garantizado el interés fiscal.

Dentro del marco legal del juicio de amparo directo, en tratándose de la materia fiscal federal, cuando se habla de la suspensión del acto reclamado, se hace referencia a la suspensión del cumplimiento de la resolución dictada por la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de tal forma que en ese orden de ideas y careciendo el referido Tribunal de imperio en la ejecución de sus fallos por ser éstos simplemente declarativos, la suspensión de la ejecución se hace extensiva a las propias autoridades fiscales demandadas, asumiendo éstas, el papel de autoridad responsable en el juicio de amparo para los efectos de la suspensión.

La intervención que tienen los órganos del Poder Judicial de la Federación en relación con la suspensión del acto reclamado en la vía de amparo directo, se da de manera indirecta cuando existe inconformidad del quejoso contra la resolución que toma el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa respecto de la suspensión del acto reclamado que le haya sido solicitada (no provea sobre la suspensión, niegue o conceda ésta), siendo en éstos casos precedente el Recurso de Queja oponible ante el propio Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del juicio de amparo directo, de conformidad a lo dispuesto por la fracción VIII del artículo 95 de la Ley de Amparo y al procedimiento siguiente:

a) El término para su interposición es de cinco días contados a partir del día siguiente al en que surta sus efectos la notificación de la resolución del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y

¹⁰⁸ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, "*El Juicio de ...*", op. cit., nota 97, p. 711.

Administrativa que provea en relación con la suspensión del acto solicitada;

b) El escrito que contenga el recurso de mérito, se presenta ante la propia Sala del Tribunal Fiscal de la Federación responsable, quien lo remitirá al Tribunal Colegiado de Circuito ante el cual se hubiera turnado la demanda de amparo directo; y

c) Una vez radicado el recurso, el Tribunal Colegiado de Circuito requerirá a la autoridad en contra de la cual se hace valer el recurso para que rinda un Informe Justificado dentro del término de tres días, transcurrido éste, dará vista el Ministerio Público Federal para que en igual plazo manifieste lo que a su derecho convenga, dictándose la resolución correspondiente dentro de los diez días siguientes.

De acuerdo con lo analizado hasta ahora, la suspensión del acto reclamado en la vía del amparo directo puede obtenerse por concesión directa de la propia Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa señalada, en su carácter de autoridad responsable, o bien por la determinación que pueda emitir el Tribunal Colegiado de Circuito al resolver el recurso de queja que contempla la fracción VIII del artículo 95 de la Ley de Amparo; en ambos casos, finalmente corresponderá a la propia Sala responsable notificarle a las autoridades fiscales de la suspensión concedida. En caso de que la suspensión no fuere acatada debidamente, de oficio o a instancia de cualquiera de las partes, requerirá al superior jerárquico para que la obligue a cumplir en el plazo de 24 horas.

5. EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO.

5.1. Competencia y supuestos de procedencia.

Considerado como un medio de defensa extraordinario, el juicio de amparo indirecto ocupa un papel importante en las posibilidades de defensa que puede tener un contribuyente del fisco federal, toda vez que su principal característica a favor consiste en que normalmente se tramita con mayor celeridad a cualesquiera de las otras instancias impugnativas existentes, procediendo esencialmente contra actos y resoluciones de autoridad que siendo violatorios de garantías constitucionales, no puedan ser impugnados por recurso ordinario alguno, o bien que impliquen un agravio que sea de imposible reparación.

En efecto, en el ámbito del derecho fiscal federal, al igual que en cualquiera de las materias del derecho, el juicio de amparo indirecto brinda al contribuyente la posibilidad de impugnar actos contraventores a sus garantías constitucionales, comprendiéndose en éstas, no sólo a las llamadas garantías individuales, sino también a la garantía de igualdad y equidad tributaria consignada en el artículo 31 de la Constitución Federal.

Puntualizado lo anterior, se prosigue con el análisis del marco competencial del juicio de amparo indirecto en materia administrativa, oponible ante los Juzgados de Distrito del Poder Judicial de la Federación, siendo pertinente para ello, adoptando una metodología deductiva, iniciar con el análisis del artículo 107 fracciones III incisos b), c), y IV de la Constitución Federal, toda vez que dicho

contenido normativo constituye el origen de la demarcación de competencia a estudio, al establecer lo siguiente:

"Artículo 107.- Todas las controversias de que habla el artículo 103 se sujetaran a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la ley, de acuerdo a las bases siguientes:"

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

"c) Contra actos que afecten a personas extrañas al juicio"

"IV. En materia administrativa el amparo procede, además, contra resoluciones que causen agravio no reparable mediante algún recurso, juicio o medio de defensa legal. No será necesario agotar éstos cuando la ley que los establezca exija, para otorgar la suspensión del acto reclamado, mayores requisitos que los que la Ley Reglamentaria del Juicio de Amparo requiera como condición para decretar esa suspensión;..."

"VII.- 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 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;"

En concordancia con la normatividad constitucional preinserta y constituyendo su propia reglamentación, la Ley de Amparo recoge los supuestos de procedencia del juicio de amparo indirecto, estableciendo lo siguiente:

"El amparo se pedirá ante el Juez de Distrito:

I. *Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso;*

II. *Contra actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo.*

En estos casos, cuando el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, el amparo sólo podrá promoverse contra la resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la ley de la materia le conceda, a no ser que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia;

III. *Contra actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo ejecutados fuera de juicio o después de concluido.*

Si se trata de actos de ejecución de sentencia, sólo podrá promoverse el amparo contra la última resolución dictada en el procedimiento respectivo, pudiendo reclamarse en la misma demanda las demás violaciones cometidas durante ese procedimiento, que hubieren dejado sin defensa al quejoso.

Tratándose de remates, sólo podrá promoverse el juicio contra la resolución definitiva en que se aprueben o desaprueben;

IV. *Contra actos en el juicio que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución que sea de imposible reparación;*

V. *Contra actos ejecutados dentro o fuera de juicio que afecten a personas extrañas a él, cuando la ley no establezca a favor del afectado algún recurso ordinario o medio de defensa que pueda tener por efecto modificarlos o revocarlos, siempre que no se trate del juicio de tercera; y*

VI. *Contra leyes o actos de la autoridad federal o de los Estados, en los casos de las fracciones II y III del artículo 1o. de esta ley.*

VII. Contra las resoluciones del Ministerio Público que confirmen el no ejercicio o el desistimiento de la acción penal, en los términos de lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo 21 constitucional."

De los lineamientos normativos antes transcritos, se puede colegir que los aspectos de procedencia de la vía de amparo indirecto de la competencia de los Juzgados de Distritos del Poder Judicial de la Federación, en relación específica con la materia fiscal federal, son esencialmente los siguientes:

a) Contra leyes, decretos o reglamentos que impongan cargas tributarias a los contribuyentes, o que reglamenten éstas, o bien que por determinadas situaciones impliquen una contravención a los lineamientos constitucionales. En referencia a éste primer caso de procedencia del amparo indirecto, se generan dos situaciones o supuestos distintos en el referido amparo contra leyes; el primero relativo al de las leyes denominadas autoaplicativas, y el segundo relativo al de las leyes heteroaplicativas. Estableciendo una clara distinción entre éstos casos, el actual Ministro de la Suprema Corte de Justicia, Juventino V. Castro, aduce que las primeras, son aquellas que por su sola vigencia causan perjuicio al particular afectándole su esfera de derechos o sus garantías individuales por encontrarse ubicado en la hipótesis general que establece dicha ley, en tanto que las segundas, son aquellas que requieren de un acto material de aplicación para que pueda actualizarse una afectación en la esfera de derechos del contribuyente y por tanto el nacimiento de su interés jurídico para intentar la vía de amparo.¹⁰⁹ En referencia a los casos de

¹⁰⁹ CASTRO, Juventino V., *Hacia el amparo evolucionado*, Editorial Porrúa, Quinta Edición, 1997, pp. 13-14.

autoaplicabilidad de una ley fiscal y por ende supuestos de procedencia para interponer el juicio de amparo indirecto, pueden mencionarse como ejemplos comunes: cuando el contribuyente se autoaplica una ley fiscal, es decir, presenta su declaración de impuestos, y cuando sobreviene una determinación de un crédito fiscal en la cual se aplique una precepto legal inconstitucional.

b) Contra actos de la autoridad fiscal que impliquen violación directa de garantías. En este caso el contribuyente puede elegir entre acudir a los medios de defensa ordinarios o acudir directamente al juicio de amparo, habida cuenta que, este juicio es el medio de defensa idóneo para la protección de las garantías individuales, no siendo necesario agotar el principio de definitividad que por regla general se impone en el juicio de garantías.

c) Contra actos del actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa distintos de la sentencia definitiva. Es el caso de cualquier resolución interlocutoria dictada durante la tramitación del juicio de nulidad, es decir, resoluciones distintas de la sentencia definitiva.

5.2. Partes en el juicio de amparo indirecto.

Haciendo la adecuación correspondiente al procedimiento fiscal federal, son partes en el juicio de amparo indirecto las siguientes:

a) Quejoso: El contribuyente; sea persona física o moral en cuyo perjuicio se actualice acto o resolución de las

autoridades del SAT, que cause violación a sus garantías constitucionales;

b) Autoridad Responsable: Alguna de las autoridades fiscales del Servicio de Administración Tributaria, o bien del propio Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dependiendo del origen del acto reclamado;

c) Tercero Perjudicado: Si se trata de un acto reclamado atribuido a alguna de las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se configura como tercero perjudicado la autoridad del Servicio de Administración Tributaria que apareciera como demandada en el juicio de nulidad, en otros casos es variable la identidad de esta parte del juicio de amparo, a tal grado de que puede ser inexistente dependiendo siempre del acto reclamado y de las circunstancias particulares del caso; y

d) El Ministerio Público Federal adscrito al Juzgado de Distrito competente para conocer del amparo indirecto de que se trate, en función de la jurisdicción que ejerza en el lugar en donde se ejecute o trate de ejecutarse el acto reclamado.

5.3. Término para su interposición.

El término general para la interposición del juicio de garantías tanto directo como indirecto, deriva del artículo 21 de la Ley de Amparo, estableciéndose que el término es de 15 días contados a partir del día hábil siguiente a aquel en el que surta sus efectos la notificación de la resolución o acto reclamado. Dicho surtimiento de efectos se rige de acuerdo a la ley que regule la materia de la propia

resolución impugnada. Como se dijo en el correlativo apartado del término para interponer la vía de amparo directo.

5.4. Improcedencia y sobreseimiento.

A decir del autor González Cosío, la improcedencia es un problema ligado a la imposibilidad legal de ejercitar la acción de amparo, sea porque no reúna los elementos que la hacen jurídicamente posible, o porque se presenten circunstancias procesales diferentes que la imposibilitan.¹¹⁰

En el caso del juicio de amparo indirecto, los supuestos en que éste se considera improcedente se enuncian expresamente en el artículo 73 de la Ley de Amparo, siendo éstos los siguientes:

- I. Contra actos de la Suprema Corte de Justicia;*
- II. Contra resoluciones dictadas en los juicios de amparo o en ejecución de las mismas;*
- III. Contra leyes o actos que sean materia de otro juicio de amparo que se encuentre pendiente de resolución, ya sea en primera o única instancia, o en revisión, promovido por el mismo quejoso, contra las mismas autoridades y por el propio acto reclamado, aunque las violaciones constitucionales sean diversas;*
- IV. Contra leyes o actos que hayan sido materia de una ejecutoria en otro juicio de amparo, en los términos de la fracción anterior;*
- V. Contra actos que no afecten los intereses jurídicos del quejoso;*
- VI. Contra leyes, tratados y reglamentos que, por su sola vigencia, no causen perjuicio al quejoso, sino que se necesite un acto posterior de aplicación para que se origine tal perjuicio;*
- VII. Contra las resoluciones o declaraciones de los organismos y autoridades en materia electoral;*

¹¹⁰ GONZÁLEZ COSIO, Arturo, *El poder Público y...*, op. cit., nota 106, p. 114.

VIII. *Contra las resoluciones o declaraciones del Congreso Federal o de las Cámaras que lo constituyen, de las Legislaturas de los Estados o de sus respectivas Comisiones o Diputaciones Permanentes, en elección, suspensión o remoción de funcionarios, en los casos en que las Constituciones correspondientes les confieran la facultad de resolver soberana o discrecionalmente;*

IX. *Contra actos consumados de un modo irreparable;*

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

Quando por vía de amparo indirecto se reclamen violaciones a los artículos 19 o 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exclusivamente la sentencia de primera instancia hará que se consideren irreparablemente consumadas las violaciones para los efectos de la improcedencia prevista en este precepto. La autoridad judicial que conozca del proceso penal, suspenderá en estos casos el procedimiento en lo que corresponda al quejoso, una vez cerrada la instrucción y hasta que sea notificada de la resolución que recaiga en el juicio de amparo pendiente;

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

XII. *Contra actos consentidos tácitamente, entendiéndose por tales aquellos contra los que no se promueva el juicio de amparo dentro de los términos que se señalan en los artículos 21, 22 y 218.*

No se entenderá consentida tácitamente una ley, a pesar de que siendo impugnabile en amparo desde el momento de la iniciación de su vigencia, en los términos de la fracción VI de este artículo, no se haya reclamado, sino sólo en el caso de que tampoco se haya promovido amparo contra el primer acto de su aplicación en relación con el quejoso.

Cuando contra el primer acto de aplicación proceda algún recurso o medio de defensa legal por virtud del cual pueda ser modificado, revocado o nulificado, será optativo para el interesado hacerlo valer o impugnar desde luego la ley en juicio de amparo. En el primer caso, sólo se entenderá consentida la ley si no se promueve contra ella el amparo dentro del plazo legal contado a partir de la fecha en que se haya notificado la resolución recaída al recurso o medio de defensa, aun cuando para fundarlo se hayan aducido exclusivamente motivos de ilegalidad.

Si en contra de dicha resolución procede amparo directo, deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 166, fracción IV, párrafo segundo, de este ordenamiento;

XIII. Contra las resoluciones judiciales o de tribunales administrativos o del trabajo respecto de las cuales conceda la ley algún recurso o medio de defensa, dentro del procedimiento, por virtud del cual puedan ser modificadas, revocadas o nulificadas, aun cuando la parte agraviada no lo hubiese hecho valer oportunamente, salvo lo que la fracción VII del artículo 107 constitucional dispone para los terceros extraños.

Se exceptúan de la disposición anterior los casos en que el acto reclamado importe peligro de privación de la vida, deportación o destierro, o cualquiera de los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución;

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

XV. Contra actos de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, que deban ser revisados de oficio, conforme a las leyes que los rijan, o proceda contra ellos algún recurso, juicio o medio de defensa legal por virtud del cual puedan ser modificados, revocados o nulificados, siempre que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos mediante la interposición del recurso o medio de defensa legal que haga valer el agraviado, sin exigir mayores requisitos que los que la presente ley consigna para conceder la suspensión definitiva, independientemente de que el

acto en sí mismo considerado sea o no susceptible de ser suspendido de acuerdo con esta ley.

No existe obligación de agotar tales recursos o medios de defensa, si el acto reclamado carece de fundamentación;

XVI. Cuando hayan cesado los efectos del acto reclamado;

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

XVIII. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de la ley. Las causales de improcedencia, en su caso, deberán ser examinadas de oficio."

Las dieciocho fracciones que integran el numeral antes citado, conforman en gran parte el tecnicismo y complejidad que actualmente presenta el procedimiento del juicio de amparo, toda vez que resulta inconcuso que su manejo y comprensión requiere de conocimientos jurídicos especializados en la materia, mismos que obviamente la generalidad de los contribuyentes no tienen, y que incluso a los propios abogados, les representa un manejo técnico de gran nivel de complejidad.

Particularmente, en el caso de la materia fiscal federal, las fracciones XIII y XV del numeral 73 en análisis, originan muchas confusiones y desaciertos en relación con el llamado principio de definitividad, ya que de manera muy técnica y rebuscada hacen referencia en su redacción, a la impugnación de resoluciones y actos respectivamente, emanados en el primer caso de tribunales administrativos, como en el caso lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y en el segundo caso, respecto de actos distintos a dichos tribunales, como en el caso lo son los actos de las autoridades fiscales del Servicio de Administración Tributaria, respecto

de los cuales exista un medio de defensa ordinario que implique la posibilidad de impugnarlos; considerándose que en estos supuestos resulta improcedente el juicio de amparo.

Las anteriores reglas formalistas de definitividad, según el análisis efectuado por el Ministro Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Góngora Pimentel, fueron introducidas comprendiendo el ámbito de la materia administrativa (en ella la materia fiscal federal), a partir de las reformas a la Ley de Amparo publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 5 de enero de 1988, vigentes a partir del 15 de enero de esa misma anualidad, toda vez que anteriormente a éstas, no se comprendía a la materia administrativa en las causales de improcedencia a estudio, y por ende no existía la imposición de agotar la definitividad, que únicamente operaba para la jurisdicción de corte judicial.¹¹¹

Ante la gran confusión y desaciertos que muchas veces provoca a los litigantes en la materia fiscal federal, la existencia de tales presupuestos de definitividad, al combinarse con la tecnicidad de la propia legislación ordinaria fiscal y su interpretación, personalmente estimo que hubiera sido mejor que no se hubieran efectuado las reformas aludidas a las fracciones XIII y XV del artículo 73 de la Ley de Amparo, referentes a la inclusión y sujeción de la materia administrativa al tecnicismo de la definitividad.

Por cuanto al sobreseimiento en el juicio de amparo, el referido autor González Cosío, lo conceptualiza como el acto

¹¹¹ GONGORA PIMENTEL, Genaro David, *El Derecho que Tenemos: La Justicia que Esperamos*, Colección lex...Suprema, Primera Edición, México, 2000, p. 93-94.

procesal que concluye definitivamente una instancia, sin entrar al fondo del asunto y sin resolver los puntos constitucionales controvertidos, atendiendo a hechos o situaciones que provengan del procedimiento.¹¹²

Los supuestos en que opera el sobreseimiento del juicio de amparo indirecto, se contienen en el artículo 74 de la Ley de Amparo, mismo que cita textualmente las cinco fracciones siguientes:

I. Cuando el agraviado desista expresamente de la demanda;

II. Cuando el agraviado muera durante el juicio, si la garantía reclamada sólo afecta a su persona;

III. Cuando durante el juicio apareciere o sobreviniese alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el capítulo anterior;

IV. Cuando de las constancias de autos apareciere claramente demostrado que no existe el acto reclamado, o cuando no se probare su existencia en la audiencia a que se refiere el artículo 155 de esta ley.

Quando hayan cesado los efectos del acto reclamado o cuando hayan ocurrido causas notorias de sobreseimiento, la parte quejosa y la autoridad o autoridades responsables están obligadas a manifestarlo así, y si no cumplen esa obligación, se les impondrá una multa de diez a ciento ochenta días de salario, según las circunstancias del caso; y

V. En los amparos directos y en los indirectos que se encuentren en trámite ante los Jueces de Distrito, cuando el acto reclamado sea del orden civil o administrativo, si cualquiera que sea el estado del juicio, no se ha efectuado ningún acto procesal durante el término de trescientos días, incluyendo los inhábiles, ni el quejoso ha promovido en ese mismo lapso.

En los amparos en revisión, la inactividad procesal o la falta de promoción del recurrente durante el término indicado, producirá la caducidad de la instancia. En ese caso, el tribunal revisor declarará que ha quedado firme la sentencia recurrida.

¹¹² GONZÁLEZ COSIO, Arturo, "El poder Público y...", *op. cit.*, nota 106, pp. 114-115.

En los amparos en materia de trabajo operará el sobreseimiento por inactividad procesal o la caducidad de la instancia en los términos antes señalados, cuando el quejoso o recurrente, según el caso, sea el patrón.

Celebrada la audiencia constitucional o listado el asunto para audiencia no procederá el sobreseimiento por inactividad procesal ni la caducidad de la instancia."

Como se ha venido sosteniendo, las reglas de la improcedencia y el sobreseimiento, han provocado paulatinamente que el juicio de amparo se vea actualmente envuelto en un excesivo tecnicismo y formalismo que dificulta en gran medida el acceso a la justicia constitucional. Esta idea adquiere mayor fuerza al relacionarla con la opinión del autor Miguel Valdés Villarreal, quien sobre éste tema asevera que "el juicio de amparo se ha ido haciendo cada vez más técnico y generador de inseguridad jurídica", en ese contexto dicho autor también dice que "cuando acudimos al juicio de amparo llegamos a él atemorizados, entre otras cosas, por el manejo incierto de las causales de improcedencia o de sobreseimiento; mientras mas técnico se hace el procedimiento de amparo, menos lo conocen, tanto el común de los abogados litigantes como los jueces o los profesores de las facultades de derecho".¹¹³ Además de los reales y fundados elementos que expone dicho autor, es verdaderamente preocupante la situación en la que se ubica el contribuyente cuando asume el papel de quejoso en las instancias de amparo, en razón de la complejidad y tecnicismo que también reviste el manejo e interpretación de la legislación tributaria y la situación de desigualdad procesal que de facto impera entre las

¹¹³ VALDÉS VILLARREAL, Miguel, "Necesidad de Tribunales Contencioso-Administrativos en los Estados Unidos Mexicanos" Revista Judicial, Editorial Judicial Corte Suprema de Justicia, San José, Costa Rica, 1986, p. 137.

autoridades fiscales del Servicio de Administración Tributaria y el contribuyente quejoso.

5.5. Requisitos de la demanda.

Al igual que en la vía de amparo directo, a decir del Ministro Presidente de la Suprema Corte, Genaro Góngora Pimentel, la demanda de amparo, constituye el medio para ejercitar la acción de amparo, exigiéndole al órgano judicial el amparo de la justicia federal, para que se restituya al gobernado en el pleno goce del derecho fundamental violado y se repongan las cosas al estado que tenían antes de la violación de garantías.¹¹⁴

En el caso de la demanda de amparo indirecto, el numeral 116 de la Ley de Amparo, establece los requisitos que debe satisfacer, siendo éstos los contenidos en las seis fracciones siguientes:

- I. El nombre y domicilio del quejoso y de quien promueve en su nombre;*
- II. El nombre y domicilio del tercero perjudicado;*
- III. La autoridad o autoridades responsables; el quejoso deberá señalar a los titulares de los órganos de Estado a los que la ley encomiende su promulgación, cuando se trate de amparos contra leyes;*
- IV. La ley o acto que de cada autoridad se reclame; el quejoso manifestará, bajo protesta de decir verdad, cuáles son los hechos o abstenciones que le constan y que constituyen antecedentes del acto reclamado o fundamentos de los conceptos de violación;*
- V. Los preceptos constitucionales que contengan las garantías individuales que el quejoso estime violadas, así como el concepto o conceptos de las violaciones, si el amparo se pide con fundamento en la fracción I del artículo 1o. de esta ley; y*

¹¹⁴ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El Derecho que...", *op. cit.*, nota 111, p. 41.

VI. Si el amparo se promueve con fundamento en la fracción II del artículo 1o. de esta ley, deberá precisarse la facultad reservada a los Estados que haya sido invadida por la autoridad federal, y si el amparo se promueve con apoyo en la fracción III de dicho artículo, se señalará el precepto de la Constitución General de la República que contenga la facultad de la autoridad federal que haya sido vulnerada o restringida."

Del contenido normativo preinserto, se advierte el formalismo imperante para acceder a la instancia del juicio de amparo, toda vez que la falta de cumplimiento preciso de alguno de los citados supuestos normativos, en la práctica trae consigo la prevención para subsanarlos por parte del órgano jurisdiccional, o bien el desechamiento de la demanda cuando a criterio del juzgador lo amerita la omisión de que se trate.

Al encontramos en el análisis de los lineamientos que se imponen en la estructuración de la demanda de amparo, quiero hace especial énfasis respecto del contenido de las fracciones IV y V, de cuya redacción textual, no se desprende que la expresión de los conceptos de violación tenga que efectuarse a manera de silogismos jurídicos, es decir, tener que plantear como premisa mayor el ordenamiento constitucional violado, como premisa menor el acto que se reclama, y como resultado la contravención entre éste y dicho ordenamiento legal de que se trate; lo anterior como se analiza en su oportunidad en un apartado específico de este trabajo, conformaba en la práctica una exigencia que de no solventarse traía consigo la inoperancia de los conceptos de violación, misma que afortunadamente ha quedado rebasada imponiéndose como premisa para su integración y estudio, la llamada "causa de pedir".

5.6. Suspensión del acto reclamado.

La procedencia y requisitos para el otorgamiento de la suspensión se rige por lo dispuesto en los artículos 124 y 135 de la Ley de Amparo y no obstante que se satisfagan los requisitos legales, es facultad discrecional del Juez de Distrito conceder o negar dicha suspensión. Esta discrecionalidad deriva de la redacción del primero de los numerales citados, en cuanto a la consideración de que con la suspensión se cause o no perjuicio al interés social o se contravengan disposiciones de orden público. En ese orden de ideas el artículo 124 de la Ley de Amparo que regula la procedencia de la suspensión del acto reclamado en el juicio de amparo indirecto, es criticado por el autor Antonio Carrillo Flores en cuanto a que provoca una indebida situación en tratándose de la suspensión de un acto administrativo, pues partiendo de la discrecionalidad que les concede a los Juzgadores para determinar si no se sigue perjuicio al interés social o se contravienen disposiciones de orden público, particularmente en la materia fiscal han surgido criterios contradictorios, referentes a que no debe concederse la suspensión por ir en contra del interés social, todo lo cual a criterio del referido jurista deviene totalmente erróneo, pues por la sola existencia del artículo 135 de la Ley de Amparo, que precisamente regula la suspensión en tratándose de la materia tributaria, la interpretación correcta que debe efectuarse es que su otorgamiento de ninguna manera atenta contra el interés social, pues de serlo así el legislador ni siquiera hubiera implementado la existencia de éste último dispositivo legal.¹¹⁵

¹¹⁵ CARRILLO FLORES, Antonio, "La justicia Federal y..." *op. cit.*, nota 72, pp. 244-245.

Adhiriéndome a la postura del autor Carrillo Flores, igualmente estimo que la suspensión del acto reclamado en tratándose de la materia fiscal, de ninguna manera contraviene el interés público, pues de ser así el legislador no hubiera permitido la posibilidad de su concesión en el artículo 135 de la Ley de Amparo, además de que personalmente considero que la propia esencia del juicio de garantías que implica la queja de una contravención a garantías constitucionales, implica por sí, una cuestión de orden público, como efectivamente lo es el asegurar que no se pueda consumir de modo irreparable una violación a las garantías constitucionales, es decir que puede válidamente afirmarse que es de interés público y social la observancia y cumplimiento de la ley.

Al tratarse de un precepto legal específicamente ligado a la materia tributaria, considero conveniente analizar el contenido literal del artículo 135 de la Ley de Amparo, que dispone lo siguiente:

"Cuando el amparo se pida contra el cobro de contribuciones, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos previo depósito de la cantidad que se cobra ante la Tesorería de la Federación o la de la entidad federativa o Municipio que corresponda."

"El depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del quejoso, según apreciación del Juez, o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables." (el subrayado es propio).

Como puede apreciarse del dispositivo legal preinserto, la concesión de la suspensión del acto reclamado en el juicio de amparo indirecto está condicionada al propio depósito del monto del crédito que se impugna, situación que muchas veces hace nugatoria esta posibilidad, sobre todo por parte de aquellos contribuyentes de baja capacidad contributiva.

Ahora bien, retomando la situación relativa a que la suspensión del acto reclamado, en tratándose de la materia fiscal, no contraviene al interés social, es de citarse el criterio jurisprudencial siguiente que permite concluir tal posición al tenor de la literalidad siguiente:

“SUSPENSIÓN CONTRA COBRO DE CONTRIBUCIONES. PRESUNCIÓN LEGAL IURIS TANTUM DE QUE NO CAUSA PERJUICIO AL INTERÉS SOCIAL NI CONTRAVIENE DISPOSICIONES DE ORDEN PÚBLICO. La facultad discrecional otorgada al juez de amparo en el artículo 135 de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales, analizada en congruencia con lo dispuesto por la fracción segunda del artículo 124 del mismo ordenamiento, permite inferir razonablemente que el legislador estableció una presunción juris tantum de que con la suspensión concedida contra el cobro de contribuciones no se sigue perjuicio al interés social, no se contraviene disposiciones de orden público. Si el legislador hubiera estimado que con esa suspensión se sigue perjuicio al interés social o se contraviene disposiciones de orden público, no habría otorgado tal facultad discrecional al órgano jurisdiccional, porque ello implicaría inobservancia de la fracción II del artículo 124. Consecuentemente, corresponde a la autoridad responsable probar que con la suspensión concedida en ejercicio de esa facultad discrecional se siguió perjuicio al interés social

*o se contravinieron disposiciones de orden público en el caso concreto que se analice.*¹¹⁶

6. PROBLEMÁTICAS GENERALES DEL JUICIO DE AMPARO COMO MEDIO DE IMPUGNACIÓN EN MATERIA FISCAL FEDERAL.

Además de las problemáticas que se tratan en este apartado, es de aseverarse que el juicio de amparo ha venido experimentando una burocratización y formalización a costa de la justicia sustantiva. Como consecuencia de dicho fenómeno se menoscaba la eficiencia del amparo como medio de defensa, reduciéndose las oportunidades para la justicia sustantiva. Lo anterior se ve reflejado en la creciente proporción de juicios desechados (sobreseídos) por motivos formales; todo lo cual, ubicándonos en la materia del derecho fiscal a estudio, implica la desprotección del contribuyente para acceder a la justicia a que alude el numeral 17 Constitucional.

Personalmente estimo que los principales problemas que actualmente obstaculizan la eficacia del sistema de justicia fiscal, en tratándose del juicio de amparo, se hacen consistir en los siguientes:

6.1. La competencia generalizada del juicio de amparo y la necesidad de su especialización.

Una primera problemática que actualmente presenta el juicio de amparo, es la relativa a su amplitud de

¹¹⁶ Octava Época, Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: IX, Marzo de 1992, p. 308.

competencia, que a su vez se traduce en una problemática funcional que lo afecta, consecuencia primordialmente del empeño de dar solución única a través del juicio de amparo a cuestiones enteramente diversas entre sí; esto es, al colocarse dentro del mismo marco de la competencia del juicio de garantías, cuestiones enteramente distintas entre sí, tanto jurídica como políticamente, como lo son las siguientes:

a) El control de la constitucionalidad de las leyes o preceptos de éstas, en los casos de amparos contra leyes;

b) La impugnación de los actos y resoluciones de autoridad, en cada una de las materias del derecho, con respecto a la observancia de la garantía de legalidad constitucional; y

c) La impugnación de actos o resoluciones de autoridad violatorios de la generalidad de los derechos fundamentales contenidos en cualquiera de las garantías constitucionales.

Las anteriores cuestiones que actualmente conforman los supuestos de procedencia del juicio de amparo en nuestro sistema jurídico mexicano, además de los supuestos previstos en las fracciones II y III del artículo 103 Constitucional, constituyen cuestiones totalmente diversas entre sí, sin embargo, hasta hoy en día ha prevalecido el empeño de querer sujetarlas a un mismo molde situándolas bajo la competencia del juicio de amparo.

En efecto, esta amplísima y exagerada competencia que asumen los entes juzgadores del Poder Judicial de la Federación, es la que la torna deficiente, toda vez que es lógico pensarse que un cualquier órgano jurisdiccional que pretende conocer y dominar todas

las materias de la ciencia del derecho, como actualmente sucede en la mayoría de los circuitos jurisdiccionales del Poder Judicial Federal, (salvo las especializaciones que por materia correctamente existen en algunos circuitos como el del D.F., Guadalajara, Monterrey y Puebla), no puede tener un buen desempeño, ya que resulta muy difícil que un jurista en la actualidad pueda ostentarse y ser verdaderamente un experto en la ciencia del derecho como se supone que debe serlo cualquier juzgador sea individual como lo son los Jueces de Distrito o Colectivo como lo son los Tribunales Colegiados de Circuito.

Personalmente considero que de manera implícita un primer paso tendente a la necesaria especialización, se concibe en las reformas constitucionales de 1988 y 1994, con las cuales al delegarse a los Tribunales Colegiados el conocimiento de todo lo concerniente a impugnaciones de legalidad (revisiones fiscales y amparos directos en revisión y amparos directos), se trata de reivindicar la esencia de Tribunal Constitucional que debe recaer en la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Al respecto, el jurista Fix-Zamudio, estima que dicha evolución tiene lugar porque se ha demostrado que la interpretación de los principios, valores y normas constitucionales requieren de una particular sensibilidad en los jueces supremos, que lleva a la especialización, como ha ocurrido en las restantes ramas del enjuiciamiento.¹¹⁷

Refiriéndose específicamente a la materia fiscal federal, el jurista Alfonso Cortina Gutiérrez, al considerar equivoco que

¹¹⁷ FIX-ZAMUDIO, Héctor, *Ensayos sobre el Derecho de Amparo*, Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, p. 13.

los Tribunales del Poder Judicial de la Federación detenten la última instancia decisoria, aduce que esa materia requiere de un conocimiento profundo y especializado que obviamente no tienen dichos órganos jurisdiccionales.¹¹⁸

Todo lo anteriormente planteado se relaciona directamente con un punto específico que actualmente deviene impostergable desarrollar como es el caso de la necesidad de llegar a la especialización de la materia fiscal, partiéndose del ejemplo ya implementado en los circuitos jurisdiccionales del Distrito Federal, Guadalajara, Monterrey, y Puebla, en los cuales ya existen órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación, especializados en la materia administrativa, de tal forma que mínimamente se establezca la especialización de un Juzgado de Distrito y de un Tribunal Colegiado de Circuito en cada una de las sedes de las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

6.2. Efectos particulares de las sentencia del juicio de amparo en materia fiscal federal.

A través del presente análisis crítico propositivo del juicio de amparo en materia fiscal federal, se pretende resaltar una de las características que lo rigen, como lo es la de la relatividad de las sentencias que en el mismo se pronuncian, que es consecuencia de la conservación de la llamada "formula Otero" sobre los efectos de las sentencias. Dicha característica a mi consideración representa una de las problemáticas generales que además de afectar el alcance de la

¹¹⁸ CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, "*Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria...*", *op. cit*, nota 24, p. 225.

máxima de justicia en la materia fiscal federal en análisis, también representa un factor totalmente negativo para la consecución de la justicia en cualesquiera de las ramas del derecho, tal y como se pasa a demostrar.

Considerándola como un valioso elemento para delimitar la posición que se adopta con respecto al vigente principio de relatividad de las sentencias de amparo, procedo a citar textualmente las consideraciones que al respecto ha emitido el autor Fix-Zamudio, para posteriormente esgrimir algunos comentarios personales sobre el tema. En ese orden de ideas, dicho jurista considera que:

"..la formula Otero, ya no responde a la situación actual de la tutela de los derechos fundamentales y de la justicia constitucional, a tal grado que mantener como única solución la desaplicación de las disposiciones legislativas inconstitucionales, infringe uno de los principios básicos del moderno Estado democrático de derecho al cual aspiramos, es decir, el de igualdad de los gobernados ante la ley, en virtud de que sólo un reducido número de personas de elevada capacidad económica y cultural pueden contar con el asesoramiento jurídico adecuado para lograr la protección contra dichas disposiciones, en tanto que un sector importante de la población que carece de estos recursos, debe cumplir con dichas normas, lo que contraría además, y de manera evidente, al principio de supremacía constitucional..."¹¹⁹

De la anterior opinión advierto claramente la aseveración de que no debe seguir existiendo en el procedimiento de amparo la aplicación de la llamada formula Otero, toda vez que esta situación impide la igualdad de los gobernados ante la ley como condición para la consolidación del Estado Democrático de Derecho.

¹¹⁹ FIX-ZAMUDIO, Héctor, "Ensayos sobre...", *op. cit.*, nota 117, p. 15.

Sobre el particular, personalmente considero sumamente acertada la opinión del jurista Fix-Zamudio, ya que ampliando un poco las aseveraciones que sostiene, como lo analizo a detalle en un apartado específico de éste trabajo, el acceso a la justicia a que hace referencia el numeral 17 Constitucional, no es eficaz y real, toda vez que aunque existen materialmente los órganos jurisdiccionales para impartirla, los gobernados de baja capacidad económica y cultural, no pueden acceder a ella, particularmente en el caso específico de la materia fiscal federal, en donde resulta ineficaz e inoperante el servicio que debe prestarle a los contribuyentes el Instituto Federal de Defensoría Pública; todo lo cual indirectamente conlleva a que aún en el caso de actos y/o leyes inconstitucionales que se apliquen a los gobernados (en el caso los contribuyentes de baja capacidad económica y cultural), por existir y tener vigencia la aplicación del principio de relatividad de las sentencias de amparo, se propicia una situación que personalmente denomino "sujeción a la ilegalidad de las autoridades fiscales".

Considerándolo un inminente paso hacia la consolidación de la declaración general de inconstitucionalidad, el actual Ministro de la Suprema Corte, Juventino V. Castro, aduce que la conformación y actual funcionamiento de la acción de inconstitucionalidad, prevista en el numeral 105 Constitucional y reservada a ciertos entes oficiales y políticos, es un escalón que antecede a este propio tipo de acción pero atribuyéndole su titularidad a los individuos, misma que considera cercana a alcanzarse.¹²⁰

¹²⁰ CASTRO, Juventino V., "*Hacia el amparo...*", *op.cit.*, nota 109, p. 45-46.

Cabe precisarse que reconociendo la necesidad de reestructuración del procedimiento del juicio de amparo sobre éste punto de análisis, el reciente Proyecto de la Ley de Amparo elaborado en el año 2000¹²¹, contempla en los artículos que conforman el Capítulo IV de su Título Cuarto (artículos 232, 233, 234 y 235), la figura de la "Declaración General de Inconstitucionalidad", misma que a mi consideración debe aprobarse para quedar definitivamente establecida en la nueva Ley de Amparo que se formule.

6.3. La garantía del interés fiscal y la suspensión del acto reclamado.

Habiendo quedado definido en cada uno de los subcapítulos relativos a las vías de amparo tanto directo como indirecto, el análisis del procedimiento de la suspensión del acto reclamado, en el presente apartado únicamente me avoco a resaltar algunas consideraciones sobre las problemáticas que dificultan su funcionamiento en detrimento de los contribuyentes que se ubican en la calidad de quejosos en el juicio de garantías, derivadas de la propia imposición normativa que respecto de la garantía del interés fiscal, se contiene en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

Como lo afirma el Ministro Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Genaro David Góngora Pimentel, la importancia de la institución suspensiva radica en que "tiene por objeto primordial preservar la materia del juicio, asegurando provisionalmente los bienes, la situación jurídica, el derecho o el interés

¹²¹ Cfr. Proyecto de Ley de Amparo reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución

de que se trate, para que la sentencia que en su día -lejano en muchas ocasiones- declare el derecho del promovente, pueda ser ejecutada eficaz e íntegramente, restituyendo al quejoso en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación¹²²; de lo cual se deriva que en el caso de la materia fiscal federal, reclamándose a través del amparo violaciones al procedimiento legal ordinario, en contravención a las garantías de legalidad y seguridad jurídica establecidas por los artículos 14 y 16 Constitucionales, el efecto que puede generar la sentencia amparadora, se circunscribe a la invalidación del acto reclamado, dejándolo en consecuencia sin efectos, ya sea para que la autoridad cumpla con posterioridad una determinada conducta, o bien para que discrecionalmente corrija o no su actuar. En esa tesitura, resulta considerable que la carga procesal de garantizar el interés fiscal, para poder asegurar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, en el caso de la materia fiscal federal, únicamente le representa un beneficio a la autoridad fiscal, en tanto que asegura el posible pago de sus créditos impugnados inicialmente, mientras que para el contribuyente representa un serio obstáculo para poder acceder a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, no obstante que no existen en éstos casos terceros perjudicados en los juicios de amparo de esta naturaleza.

De lo antes expuesto puede colegirse que el incidente de suspensión del juicio de amparo, no constituye actualmente una institución capaz de ofrecer una garantía eficiente con

respecto a la suspensión del acto reclamado, sobre todo si se considera el exagerado y enérgico control que sobre los procedimientos de suspensión de la ejecución del acto reclamado establece tanto la Ley de Amparo, como el Código Fiscal de la Federación, que a mi criterio son del todo exorbitantes por cuanto a los requisitos que se exigen para garantizar el interés fiscal, pues por una parte el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, exige que además del crédito o determinación que se pretenda impugnar a través de los medios de defensa objeto de análisis de la presente tesis, deben garantizarse los accesorios que se pudieran generar durante los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía y lógicamente una vez que éstos se cumplan, al estar vigente cualquier instancia de impugnación, debe ampliarse la garantía comprendiendo las actualizaciones y los recargos a generarse en los próximos doce meses, y así sucesivamente, en tanto dure la impugnación y se resuelva en definitiva; mientras que por otro lado el artículo 135 de la Ley de Amparo, impone como condición al surtimiento de efectos de la suspensión del acto reclamado, que el contribuyente deposite a favor de la Tesorería de la Federación el importe propio del crédito impugnado.

7. EL RECURSO DE REVISION FISCAL.

No obstante que el presente recurso se contempla y prevé en el Código Fiscal de la Federación, contemplándose su procedencia en contra de sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siendo únicamente oponible por las autoridades

¹²² GÓNGORA PIMENTEL, Genero David, "*El Derecho que Tenemos..*", *op. cit.*, nota 109, p. 41.

fiscales federales, es procedente efectuar su estudio dentro del presente capítulo dedicado a los medios de defensa oponibles ante el Poder Judicial de la Federación, toda vez que precisamente la competencia jurisdiccional de éste recurso, es atribuida a los tribunales colegiados de circuito integrantes de dicho poder.

A decir del autor Manuel Lucero Espinosa, "el recurso de revisión constituye un medio impugnativo de carácter unilateral, toda vez que sólo lo pueden interponer las autoridades, por conducto de la unidad jurídica encargada de su defensa, sean parte actora o parte demandada".¹²³

El recurso de revisión fiscal a estudio, es una clara muestra de la tendencia favorable a las autoridades fiscales que introduce la propia legislación fiscal, brindándoles un medio de defensa equiparable al juicio de amparo, al cual no pueden aspirar en razón de su propia naturaleza. Esta posición deviene de la consideración que hace el autor Fix-Zamudio, quien afirma 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, estimado como instrumento exclusivo de la tutela de los derechos del hombre".¹²⁴

Sobre el punto antes referido, relativo a la titularidad para ejercer la acción de amparo en referencia a la restricción hacia las autoridades, considero importante confrontar la opinión del mismo autor

¹²³ LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y Práctica del...* " op. cit., nota 33, p.277.

Fix-Zamudio, quien de manera general considera que las razones tradicionales que dieron origen y han mantenido la prohibición para que las autoridades puedan interponer el juicio de amparo, ya no son aplicables a su propia situación jurídica actual, pues ya no se utiliza exclusivamente en la defensa de los derechos fundamentales de carácter constitucional, sino también respecto al llamado control de legalidad, resultando a su consideración indiscutible que si bien las autoridades sean administrativas o de otra naturaleza, no son titulares del derechos del hombre, por el contrario si poseen una esfera jurídica de atribuciones que puede ser afectada por los actos o resoluciones de otra autoridad como lo puede ser una sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Personalmente discrepo de la respetable opinión antes citada, pues estimo que la realidad imperante en nuestro sistema jurídico es que las autoridades lejos de verse afectadas en su esferas de atribuciones por resoluciones de otras autoridades, se ven favorecidas por el propio formalismo y tecnicismo que existe en la generalidad de los procedimientos jurisdiccionales, y mas aún, dicha opinión es todavía mas inadecuada en tratándose en especial de la materia fiscal, en virtud de la marcada desigualdad procesal que de hecho y de derecho prevalece en el procedimiento contencioso administrativo ante el actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de tal forma que si se adoptara de facto la opinión del referido jurista, se acrecentaría más esta manifiesta situación dándosele abiertamente a las autoridades fiscales del Servicio de Administración

¹²⁴ FIX-ZAMUDIO, Héctor, "Introducción al Estudio del Proceso Tributario...." *op. cit.*, nota 3, p. 1135.

Tributaria la posibilidad de recurrir los fallos desfavorables a sus intereses masivamente y bajo el menor pretexto de ilegalidad.

Este recurso tal y como actualmente se encuentra establecido, adquiere vigencia en el Código Fiscal de la Federación, el día primero de enero de 1997, viniendo a remplazar a las aberrantes figuras procesales favorables a la autoridad administrativa anteriormente existentes, como lo fueron los recursos de suplica, revisión, revisión fiscal y el recurso de apelación respectivamente, mismos a los que se hace referencia en el capítulo primero de este trabajo de tesis.

De acuerdo a la interpretación del contenido normativo actual del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revisión en análisis es procedente contra las resoluciones de la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que decreten o nieguen el sobreseimiento, y contra sus sentencias definitivas, teniendo como término para su presentación el de quince días, a través de escrito ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional o Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal referido.

Pretendiéndose moderar el ejercicio del recurso de revisión a estudio, el citado artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, impone determinados supuestos en los cuales se puede sustentar su procedencia, pudiendo basarse individualmente y dependiendo de la naturaleza del asunto de que se trate, en cualesquiera de los puntos siguientes:

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 considerara el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el numero de meses comprendidos en el periodo 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 Secretaria 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 dictada 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 solo podrá ser interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.¹²⁵ (el subrayado es propio).

Como puede advertirse de las disposiciones normativas citadas, y particularmente de la textualidad que me permití subrayar por estar directamente enfocada a la materia fiscal federal a cargo del SAT, el primer supuesto que puede propiciar la procedencia del recurso a estudio, se refiere a que el asunto de que se trate rebase una cuantía mínima de acuerdo al parámetro estipulado en el propio dispositivo, es decir que el crédito fiscal de que se trate sea de importancia económica para el fisco; asimismo, como excepción a ese primer supuesto, se impone que el asunto sea de importancia y trascendencia para el fisco, lo cual origina una problemática de interpretación, en cuanto a definir que situaciones puede ser encuadradas en estas calificativas y asimismo a quien corresponde determinar su actualización. Esta última situación conlleva como ya se dijo a una verdadera problemática toda vez que de no cerrarse estrictamente la interpretación que debe hacerse de lo que debe entenderse por las acepciones de "importancia y trascendencia", se corre el riesgo de que las autoridades fiscales al amparo de éste supuesto de excepción genérico, recurran ilimitadamente todo tipo de resoluciones que les sean desfavorables, bastando con justificar y

¹²⁵ Artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año 2001.

razonar de acuerdo a su conveniencia que dichos supuestos se actualizan.

En relación con la delimitación de las acepciones de "importancia y trascendencia" que se vienen enunciando, el autor Manuel Lucero Espinosa,¹²⁶ hace todo un análisis respecto de la interpretación que ha de dárseles, de tal forma que después de concluir que no es aplicable la interpretación restrictiva que respecto de éstos términos efectuó la Suprema Corte de Justicia para restringir la utilización del recurso de revisión fiscal que anteriormente era de su competencia y que le podía generar un rezago en su índice de trabajo, dicho autor considera que la nueva interpretación que debe hacerse respecto de la nueva jurisdicción que trae consigo el recurso de revisión fiscal que desde el año de 1988 se delega a la competencia de los Tribunales Colegiados de Circuito, debe ceñirse entre otros, a los siguientes supuestos:

a) Cuando el asunto resuelto por las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa 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;

¹²⁶ LUCERO ESPINOSA, Manuel, "*Teoría y Práctica del Contencioso...*", *op.cit.*, nota 33, p. 279-282.

c) Cuando el problema haya sido resuelto en favor de la autoridad por la Suprema Corte o por algún Tribunal Colegiado;

d) Cuando exista para este problema jurisprudencia de la Suprema Corte o de los Tribunales Colegiados; y

e) Cuando el problema no esté debidamente explorado por el Derecho Tributario o por el Derecho Administrativo, según sea el caso.

Tras delimitar la interpretación que debe efectuarse con respecto al supuesto de procedencia del recurso de revisión fiscal a estudio, otro punto de igual importancia y con total vinculación al anterior, es el de definir a quien corresponde determinar su procedencia de acuerdo a los supuestos de "importancia y trascendencia". Sobre dicho punto, el propio autor Lucero Espinosa estima que si bien es cierto que el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación no establece expresamente que los Tribunales Colegiados sean competentes para determinar si se surten dichos supuestos, no menos cierto es que el referido numeral dispone que dicho medio impugnativo se sujetará a los tramites que la Ley de Amparo prevé para la revisión en amparo indirecto, lo cual implícitamente faculta al Tribunal Colegiado para determinar la procedencia del recurso en términos de lo dispuesto por el artículo 90 de la citada Ley de Amparo.¹²⁷

Finalmente, el último supuesto que amerita analizarse por referirse exclusivamente a los asuntos atinentes al Servicio de Administración Tributaria, contenido en la fracción III del artículo 248 del CFF, que a su vez se compone de cinco incisos, a mi

consideración abre la posibilidad de que la autoridad fiscal puede hacer uso de esta instancia de defensa de manera prácticamente ilimitada e incluso en las mismas condiciones en las que se ubica el contribuyente al intentar el juicio de amparo, toda vez que igualmente funciona como una instancia de casación de legalidad, de conformidad a los supuestos previstos en los incisos d) y e) relativos a la reclamación de violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente (autoridad) y trasciendan al sentido del fallo, o bien de violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, respectivamente.

8. LA REVISION ADHESIVA DEL CONTRIBUYENTE.

Partiéndose del supuesto de que la autoridad fiscal oponga el recurso de revisión contra la sentencia de amparo, el contribuyente al que le hubiera favorecido, puede interponer la llamada "revisión adhesiva", con fundamento en el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo. En ese orden de ideas, la procedencia de la revisión adhesiva encuentra su sustento legal en el dicho contenido normativo, permitiendo por su conducto, que la parte beneficiada con una determinada resolución puede adherirse accesoriamente a la revisión interpuesta por la parte afectada una vez que el órgano jurisdiccional (juzgado de distrito o tribunal colegiado), le notifique de la admisión del recurso principal, contando en ese momento con un término de cinco días para expresar su agravios adhesivos.

Efectuando una adecuación a la materia fiscal federal, de lo aducido por el Ministro Presidente de la Suprema Corte de

¹²⁷ *Ibidem*, p. 283.

Justicia de la Nación, Genaro Góngora, agregando a sus consideraciones algunas acepciones pertinentes, se tiene que éste eminente jurista, considera que el recurso de revisión adhesiva implica un mecanismo cautelar que evita que la parte aparentemente favorecida por una resolución, quede en una situación de indefensión, al someterse a la estimación de una instancia revisora el pronunciamiento que aunque le favorece, no se avocó al estudio de la totalidad de sus planteamientos o bien lo hizo ilegalmente, pudiendo a través de esta nueva instancia entablada por la autoridad fiscal, plantear tales situaciones, a bien de que si el Juzgador Ad quem, estima fundadas las consideraciones de la referida autoridad recurrente, proceda al análisis de los agravios del contribuyente y tomándolos en cuenta emita su resolución.¹²⁸

De lo antes expuesto, puede válidamente colegirse que el recurso de revisión adhesiva conforma un mecanismo procesal por medio del cual los contribuyentes pueden plantear *ad cautelam* sus inconformidades contra la sentencia de amparo, en cuanto a las partes que estima incorrectas, o bien en referencia a los aspectos que dejó de estudiar, todo ello, siempre y cuando sea la autoridad fiscal la que inicialmente hubiere interpuesto el recurso de revisión previsto en el último párrafo del numeral 83 de la Ley de Amparo.

9. LA SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE EN LA MATERIA FISCAL FEDERAL.

¹²⁸ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, "El Derecho que Tenemos...", *op. cit.* nota 111, pp. 99-100.

Dada la relación que la institución de la "suplencia de la queja deficiente" tiene con una de las principales propuestas que se plantean en el capítulo conclusivo de este trabajo, procedo a efectuar su análisis a detalle, a efecto de establecer los elementos doctrinales y jurídicos necesarios para sustentar dicha propuesta, esencialmente circunscrita a fortalecer los aspectos mínimos de suplencia que en relación con la materia fiscal actualmente se prevén tanto en la Ley de Amparo, como en la legislación procesal fiscal, en tratándose de un catálogo de supuestos específicos de orden público y estudio oficioso. En esa tendencia, se procede al análisis de los principales elementos que integran el marco doctrinal relativo a la suplencia de la queja deficiente, pasándose enseguida al estudio de la normatividad jurídica que la sustenta, así como de los principales criterios jurisprudenciales emitidos en los últimos años que permiten hablar de una tendencia progresista en favor de la ampliación de la institución de mérito.

9.1. Marco conceptual.

Con respecto a la Institución en análisis, la doctrina mexicana cuenta con variados trabajos que si bien no son específicamente dedicados a su estudio particular, si la abordan como consecuencia obligada de la intrínseca relación que guarda con el Juicio de Amparo, siendo así que a mi consideración se destacan por su precisión y explicitud las concepciones siguientes:

A decir del autor Alfonso Noriega, la suplencia de la queja deficiente, conforma un principio que rige una categoría específica de sentencias de amparo, conformando una estimación especial del principio de estricto derecho, que a su vez se hace consistir

en una autorización al juzgador para que cuando encuentre que se ha violado de una manera manifiesta, una garantía en perjuicio del quejoso y éste, por error o ignorancia, no la hizo valer en sus conceptos de violación, se pueda suplir la omisión o imperfección de la demanda y otorgar el amparo por los conceptos que no fueron mencionados expresamente en la demanda.¹²⁹

Otra concepción que considero destacable es la que esgrime el reconocido jurista Ignacio Burgoa, considerando que la institución a estudio "es una salvedad al principio de estricto derecho, conforme a la cual el juzgador de amparo tiene la potestad jurídica de no acatar dicho principio en sus sentencias constitucionales que pronuncia, estando así facultado para no ceñirse a los conceptos de violación expuestos en la demanda de amparo y más aún para poder hacer valer oficiosamente cualquier aspecto inconstitucional de los actos reclamados".¹³⁰

A efecto de establecer un punto de trascendencia en cuanto a la concepción de que se trata, compartiendo la postura del autor Alfonso Trueba Olivares¹³¹, considero oportuno efectuar la precisión relativa a que la expresión correcta a utilizarse es la de "suplencia de la queja deficiente", toda vez que como dicho autor lo considera, la acepción suplir significar completar o integrar algo, lo cual debe ser relacionado directamente con la queja misma, y no así con la

¹²⁹ NORIEGA, Alfonso, *Lecciones de Amparo*, Tomo II, Editorial Porrúa, Segunda Edición, 1995, p. 696.

¹³⁰ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, "El Juicio de..." *op. cit.*, nota 97, p. 298

¹³¹ TRUEBA OLIVARES, Alfonso, "La Suplencia de la Queja Deficiente en los Juicios de Amparo", *La Suplencia de la Deficiencia de la queja en el Juicio de Amparo*, Cárdenas Editor y Distribuidor, Segunda Edición, México, 1988, pp.67-69.

deficiencia, pues no puede ser ésta por sí la que se va a completar, sino la propia situación o cosa imperfecta o incompleta que en el caso viene siendo la queja.

9.2. Origen de la institución de la suplencia de la queja deficiente.

Tratando de fijar brevemente su origen, se tiene que las posturas doctrinales predominantes en torno a éste punto son dos:

a) Las que consideran que nace súbita, aislada y autónomamente en la Constitución de 1917, no existiendo indicios de antecedentes históricos, ni instituciones que contemporáneamente hubieran servido de modelo para su implementación;¹³² y,

b) Las que consideran que es el resultado de la aplicación del un punto intermedio entre los principios procesales dispositivo e inquisitivo respectivamente, que tiene su origen en el principio procesal *iura novit curia*, de acuerdo con el cual en cuanto a la determinación de las normas legales a aplicar, el poder del Juez no está limitado, pues basándose en los hechos y argumentos aducidos por las partes en un procedimiento jurisdiccional, a éste le corresponde aplicar el derecho, con independencia de que lo hubieren invocado o no las partes. Lo anterior se sintetiza en precisar que a las partes corresponde exponer los hechos y al Juez declarar el derecho, expresión ésta que se recoge de la literalidad del principio del derecho romano (*narra mihi factum, narro tibi jus*). En base a lo anterior es doctrina universal que el

¹³² Entre ésta tendencia destaca la concepción que al respecto tiene el jurista Juventino V. Castro, plasmada en su obra "*La suplencia de la queja deficiente en el juicio de amparo*", Editorial Jus, México, 1953, Cap. II, p. 67.

Juez puede, en la esfera del derecho, suplir a las partes, de modo que el silencio o el error de éstas no tiene ninguna consecuencia.

De acuerdo con la posición anteriormente apuntada, misma que particularmente considero la mas acertada, adhiriéndome a ella, la suplicia de la queja constituye una modalidad del citado principio "*iura novit curia*", o dicho en otras palabras, pertenece al género de éste principio jurídico. Con el reconocimiento e implementación que el sistema jurídico mexicano hace de éste principio, se asume un sentido progresivo en nuestro ordenamiento jurídico, pues implica la posibilidad y en algunos aspectos, la obligación del juzgador, de corregir los errores y deficiencias de las instancias de las partes, abarcando en ciertos sectores la materia probatoria e inclusive el planteamiento de los hechos señalados en la demanda o en los medios de impugnación.

No siendo el objeto de éste trabajo el profundizar en la problemática del verdadero origen de la Institución de que se trata, en relación con las dos posturas anteriores, lo que deviene importante destacar es su origen existencial en el sistema jurídico mexicano, y su subsecuente evolución hasta nuestro días. A éste respecto, he de referirme al sintético estudio que efectúa el jurista Héctor Fix-Zamudio en relación con el artículo 107 Constitucional, de acuerdo con el cual el origen de la institución a estudio tiene lugar con la propia promulgación de la Constitución de 1917, misma que ya era prevista en el texto original de la fracción II del artículo constitucional de referencia, limitándose en ese entonces su aplicación a la Suprema Corte de

Justicia exclusivamente, así como a la materia penal.¹³³ En 1951 se reforma el artículo 107 Constitucional, ampliándose la facultad de la suplencia a los jueces de amparo, además de ampliarse los supuestos de su aplicación a los casos de actos reclamados fundados en leyes declaradas inconstitucionales por la SCJN, y de supuestos de violaciones que hubieren dejado sin defensa a la parte trabajadora. En 1962 se da otra reforma constitucional que introduce la aplicación de la Institución en análisis en favor de los campesinos y núcleos de población sujetos a la reforma agraria, que igualmente y en ese mismo sentido es recogida el año siguiente por la Ley de Amparo y subsecuentemente en 1976 da lugar a la implementación del segundo libro de dicha ley que rige el procedimiento del llamado amparo social agrario. En 1974 una nueva reforma innova la aplicación de la suplencia a los casos de actos que afecten los derecho de menores o incapacitados. Finalmente en 1986 se da una última reforma en el sentido de que la redacción de la fracción II del artículo 107 Constitucional deja de enunciar expresamente los supuestos de procedencia de la aplicación de la suplencia de la deficiencia de la queja, remitiendo de manera genérica dichos supuestos a los casos que sobre el particular prevé la Ley de Amparo, reservándose únicamente en la redacción del numeral constitucional los aspectos de la suplencia en materia agraria. En virtud de ésta última reforma es correlativa la creación del artículo 76 Bis de la Ley de amparo, que a su vez amplía un supuesto más de aplicación de la Institución de la suplencia de que se trata, cuando se advierta que ha habido en contra del quejoso o del

¹³³ FIX-ZAMUDIO, Héctor, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*, Tomo II, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Novena Edición, 1997, pp. 1088-1090.

particular recurrente una violación manifiesta de la ley que lo haya dejado sin defensa. Los anteriores supuestos que en el orden cronológico apuntado fueron implementándose, son los que actualmente prevalecen en la redacción del artículo 76 Bis de la Ley de Amparo, conformando conjuntamente con el artículo 107, fracción II Constitucional el marco jurídico de la Institución de la Suplencia de queja deficiente en nuestro sistema jurídico.

9.3. Justificación y motivación de su existencia.

En virtud del anterior bosquejo de la evolución de la Institución a estudio, resulta viable y necesario determinar cuales son los elementos comunes que dan origen y justificación a su existencia y aplicación, en cada uno de los supuestos en que nuestro sistema jurídico la ha adoptado, todo ello, a fin de determinar si tales elementos comunes que la justifican pueden actualizarse en tratándose de la materia fiscal federal. A este respecto, personalmente estimo que en el caso de los contribuyentes de bajos ingresos y subsecuentemente de baja escala de tributación sí existen actualmente elementos afines a los que sustentan la existencia de la Institución en las materias en que actualmente se encuentra permitida su aplicación, mismos que en esencia se refieren a la desprotección, vulnerabilidad, debilidad e desigualdad como parte procesal de los sujetos tutelados por la Institución de mérito.

Pretendiendo resaltar la esencia y/o razón de la implementación de la institución de la suplencia de la queja deficiente, en un principio es pertinente citar la parte conducente de la exposición de motivos del artículo 76 Bis de la Ley de Amparo que funge como su

actual sustento legal reglamentario, misma que es tomada de la cita que hace de ella, el ahora Ministro Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Genaro Gongora Pimentel, en su obra intitulada *Introducción al estudio del Juicio de Amparo*, al tenor siguiente:

"La iniciativa que ahora se dictamina, propone el establecimiento de la suplencia de la queja, ello con carácter obligatorio, lo que trae consigo una mayor protección de los quejosos y recurrentes, y convierte en un instrumento más eficaz al juicio de amparo, ajustándose éste a la casuística señalada en el nuevo artículo 76 Bis, la que consideramos adecuada por el notorio beneficio en favor de determinados sectores de quejosos y recurrentes. Además, el motivo por el cual se establece la suplencia de la queja deficiente, responde la idea de hacer efectiva la supremacía constitucional encomendada a la labor del Poder Judicial de la Federación."¹³⁴

En mérito de lo hasta ahora expuesto, debe quedar claro que el origen de la figura jurídica en cuestión, tiene su base en la reglamentación que de la fracción II del artículo 107 Constitucional, se efectúa en la Ley de Amparo, misma que sirve como la premisa que impulsa su adopción en los ordenamientos jurídicos que actualmente la contemplan, entre ellos el propio CFF, que como se vera en total relación con la propuesta que en este trabajo se efectúa, acepta y prevé en ciertos aspectos su aplicación en favor de los contribuyentes dentro del procedimiento que regula el recurso administrativo de revocación y asimismo en dos supuestos específicos dentro del procedimiento atinente al juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tal y como se analizará con posterioridad.

¹³⁴ GONGORA PIMENTEL, Genaro, *Introducción al Estudio del Juicio de Amparo*, Editorial Porrúa, México, 1989, p. 365.

9.4. Elementos reales que justifican su existencia.

De manera coincidente se tiene que los autores que analizan la institución de la suplencia de la queja deficiente, al referirse a los motivos que propician su aplicación en las materias en que actualmente se permite, se refieren a la desprotección, vulnerabilidad, debilidad e igualdad como parte procesal de los sujetos tutelados por dicha Institución.

Sobre el particular, el autor Fix-Zamudio, al referirse a la justificación de la suplencia en análisis, refiere que ésta se da en razón de la falta de recursos económicos y preparación cultural de las partes contendientes en un procedimiento, aspectos que conllevan a que no puedan obtener un adecuado asesoramiento de abogados particulares para comprender todos los defectos o irregularidades de carácter procesal.¹³⁵

Asimismo, el autor Margáin Manautou, considera que la suplencia de la queja deficiente se justifica por considerar "minusválidos legales" a quienes esta institución tutela pretendiendo superar la inexistente o insuficiente autodefensa legal que padecen sus sujetos protegidos.¹³⁶

9.5. Marco jurídico de la suplencia de la deficiencia de la queja.

9.5.1. Marco constitucional.

El marco jurídico constitucional de ésta Institución, lo conforma el artículo 107, fracción II, que dice textualmente:

¹³⁵ FIX-ZAMUDIO, Héctor, "*Constitución Política de los ...*", *op. cit.*, nota 133, p. 1088.

"II.- La sentencia será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare.

En el juicio de amparo deberá suplirse la deficiencia de la queja de acuerdo con lo que disponga la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución."

9.5.2. Ley de Amparo.

El marco jurídico actual en torno a la suplencia de la deficiencia de la queja en la materia fiscal federal, de acuerdo con la Ley de Amparo vigente, se desprende de su artículo 76-Bis, mismo que en parte conducente por cuanto a los supuestos aplicables a dicha materia señala:

"Artículo 76-Bis.- Las autoridades que conozcan del juicio de amparo deberán suplir la deficiencia de los conceptos de violación de la demanda, así como de los agravios formulados en los recursos que esta Ley establece, conforme a los siguiente:

I. En cualquier materia, cuando el acto reclamado se funde en leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia. [...]

VI. En otras materias, cuando se advierta que ha habido en contra del quejoso o del particular recurrente una violación manifiesta de la ley que lo haya dejado sin defensa." (el subrayado es propio).

9.5.3. La suplencia de la queja en el Código Fiscal de la Federación.

No obstante que de acuerdo a lo que se ha venido analizando, la Institución de la suplencia de la queja deficiente tiene su origen en el juicio de amparo, ello no ha sido obstáculo para que no

¹³⁶ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, "De lo contencioso..." *op. cit.*, nota 81., p. 368.

existiendo expresa prohibición constitucional al respecto, los ordenamientos legales ordinarios de las materias en que se prevé su aplicación, hayan incorporado su existencia y aplicación en sus propios procedimientos jurisdiccionales. En esa virtud, y como resultado de la permisión que respecto a su aplicación establecen en su generalidad las fracciones I y VI del artículo 76 Bis, en la materia administrativa y específicamente en la materia fiscal federal en ella contenida, el Código Fiscal de la Federación, ha implementado su existencia y aplicación. Lo anterior ha acontecido, de acuerdo a la apreciación del autor de éste trabajo, al menos en lo referente a los lineamientos del procedimiento específico que regula al recurso de revocación, pues en lo referente al juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los supuestos de su aplicación contenidos en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, como excepción a la regla general de su prohibición derivada del artículo 237 del mismo ordenamiento, se reduce a dos casos específicos. A efecto de corroborar objetivamente lo antes apuntado, se tiene que el marco jurídico de la institución de la suplencia de la queja, de acuerdo a su modalidad prevista en la fracción VI del artículo 76 Bis de la Ley de Amparo, en cuanto a la materia fiscal federal, es el siguiente:

"Artículo 132.- La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.

La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideran violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver

la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por lo que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

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

La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente.” (el subrayado es propio).

Del análisis a fondo del precepto antes citado, se advierte que la resolución que se emite en el recurso de revocación, prevé de manera genérica el supuesto de procedencia de suplencia de los agravios del recurrente, cuando la autoridad resolutora advierta oficiosamente la existencia de notorias causas de ilegalidad, aún y cuando los agravios en éste sentido sean insuficientes, sin embargo no obstante la permisión expresa existente en éste específico caso, su inaplicación deviene de la discrecionalidad total que existe para definir cuales son éstas causas manifiestas de ilegalidad, de tal forma que como solución para hacer eficaz su aplicación, considero viable implementar de manera expresa en un dispositivo legal paralelo, los supuestos que se deben considerar como de manifiesta ilegalidad a fin de que las autoridades resolutoras del recurso de revocación se avoquen a su análisis obligadamente, considerándose éstos supuestos como de orden público y por ende de estudio preferente.

Por cuanto hace a las resoluciones derivadas del procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se tiene que el artículo 238 del Código

Fiscal de la Federación, en su penúltimo párrafo prevé de manera totalmente limitada dos supuestos específicos en razón de los cuales se puede hablar flexiblemente de aspectos de suplencia de la deficiencia de la queja, como enseguida se vera:

"Artículo 238.- (último párrafo adicionado a partir de 1996). El Tribunal Fiscal de la Federación podrá hacer valer de oficio, por ser de orden público, la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada y la ausencia total de fundamentación y motivación en dicha resolución." (el subrayado es propio).

Tal contenido normativo, a diferencia de la redacción del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, delimita restrictivamente la posibilidad de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se avoque al estudio oficioso de supuestos de legalidad de orden público, e incluso respecto de la incompetencia y la falta total de fundamentación y motivación que tolera, erróneamente lo hace configurando una especie de facultad discrecional al citar el vocablo "podrá"; situaciones que se analizan a mayor detalle en el siguiente apartado, con miras a su perfeccionamiento.

9.6. Tendencia progresista.

Como una clara muestra de la progresista evolución contra el formalismo y la rígida interpretación y aplicación del principio de estricto derecho, se tiene que actualmente empieza a desarrollarse la tendencia de permitir la suplencia de la deficiencia de la queja, por parte de algunos órganos jurisdiccionales administrativos, como es el caso del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de

México, mismo que desde 1990, ha sostenido el siguiente criterio jurisprudencial:

"TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL ESTADO. PUEDE APLICAR DISPOSICIONES JURÍDICAS DIFERENTES DE LAS QUE INVOCAN LAS PARTES. Al tenor de lo preceptuado por los artículos 1, 2, 3, 63, 103 y demás relativos de la Ley de Justicia Administrativa del Estado de México, este Tribunal es un Órgano Jurisdiccional de Derecho, de tal manera que se encuentra legalmente facultado para invocar las disposiciones jurídicas que resulten particularmente aplicables al caso concreto, independientemente de las alegaciones de las partes. Mas aún, por virtud del principio iura novit curia el Órgano Jurisdiccional para declarar el derecho no se encuentra limitado por las normas jurídicas esgrimidas por las partes, supuesto que la jurisdicción que tiene encomendada no está estatuida exclusivamente en beneficio del interés de las partes, sino también en beneficio de la ley y del interés público que radica en su debida observancia."¹³⁷

Del texto del criterio jurisprudencial transcrito, destaca claramente la existencia y permisión de la suplencia de la queja que en tratándose de la materia administrativa aplica el órgano jurisdiccional administrativo que lo emite; asimismo es notoriamente resaltante la justificación que argumenta en referencia a que es de "interés público" el que se observe debidamente la ley y por ende no debe limitarse su intervención jurisdiccional al derecho que invoquen las partes. Tomando en cuenta esta idea, el penúltimo párrafo del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, al aludir a la incompetencia y a la falta total de fundamentación y motivación como supuestos de orden

¹³⁷ Revista del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México, Diciembre, 1992, p. 84.

público que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa "podrá" estudiar de oficio, también debiera considerar que el cumplimiento y observancia de la ley es de orden público y por ende debiera establecer la obligación (bajo la acepción "deberá"), de estudiar oficiosamente un catálogo mínimo de supuestos de orden público, que se detallan en el apartado de las conclusiones de este trabajo de tesis.

Relacionado a lo anterior, el autor español Federico Romero Hernández, dice que "al derecho en sus distintas formulaciones legal, judicial y reglamentaria, le corresponde investigar y definir ese interés, no desde el móvil de una ventaja política determinada que supondría un planteamiento idéntico al individualista, sino desde un altruismo que aspira a la felicidad de los hombres en convivencia, en un marco de justicia y libertad."¹³⁸

Asimismo, el autor español de referencia, considera que "son los jueces los que tienen, por tanto, la grave responsabilidad de, por medio de la jurisprudencia ordinaria, investigar y explicitar los principios generales del Derecho, que no son, por tanto, un catálogo cerrado de criterios venerables, sino un producto vivo de la actividad jurídica de las fuentes del Derecho vigentes en su dinámica aplicativa."¹³⁹

Las anteriores consideraciones de manera general sustentan y pugnan por la aplicación del principio "*iura novit curia*" en el área del derecho administrativo español, siendo igualmente aplicables

¹³⁸ ROMERO HERNÁNDEZ, Federico, "*Sobre una Teoría de los Valores en el Derecho Administrativo*", *Libro Homenaje al Profesor José Luis Villar Palasí*, Editorial Civitas, Primera Edición, Madrid España, 1989, p. 1137.

¹³⁹ *idem*, p. 1134.

en nuestro sistema jurídico mexicano que también permite y maneja los conceptos (interés público y principios generales del derecho).

Como complemento al propio criterio antes citado sustentado por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México, la Ley de Justicia Administrativa de la misma entidad federativa, en su artículo 103 fracción III, segundo párrafo, dice que "al pronunciarse sentencia ésta deberá suplir la deficiencia de la queja pero en todo caso, se contraerán a los puntos de la litis planteada".

Otro ejemplo aunque un tanto restringido de la progresista tendencia de permitir la suplencia de la queja en los procedimientos contenciosos administrativos, lo representa la Ley de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, misma que en su artículo 78, fracción III, establece que: "Las Salas deberán, al pronunciar sentencia, suplir las deficiencias de la demanda, con excepción de los asuntos de competencia fiscal, pero en todo caso, se concretarán a los puntos de la litis planteada". El punto de crítica que presenta éste cuerpo normativo, es que no obstante la permisión antiformalista aludida, restringe la aplicación de la suplencia por cuanto a la materia fiscal; sin embargo, no obstante a ello, tiene suma importancia el que se generalice su aplicación al campo del derecho administrativo, puesto esta situación por sí misma ya viene a romper con el esquema tradicional de extrema sujeción de dicha materia al principio de estricto derecho. Asimismo, por cuanto a la restricción de la materia fiscal que se impone en el ordenamiento legal en cita, personalmente considero que es injustificable y fácilmente debatible, toda vez que si bien es cierto que en tratándose del derecho tributario

existe detrás de su contenido un interés público, también es cierto que como lo cita el criterio jurisprudencial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México, también es de interés público el que la norma legal se aplique y observe cabalmente, de tal suerte que en ese sentido es totalmente frágil y revocable la restricción de mérito.

9.7. Criterios sustentados por el Poder Judicial de la Federación.

Con respecto a la aplicación de la suplencia de la queja deficiente en lo relativo a la materia administrativa y por ende la materia fiscal, los órganos jurisdiccionales integrantes del Poder Judicial de la Federación en los últimos años han sostenido específicos criterios jurisprudenciales que puede considerarse progresistas a favor de la aplicación de dicha institución jurídica, destacándose los siguientes:

"SUPLENCIA DE LA DEFICIENCIA DE LA QUEJA EN LAS MATERIAS CIVIL Y ADMINISTRATIVA, PROCEDENCIA DE LA. De lo dispuesto por el artículo 76 bis, fracción VI de la Ley de Amparo, se desprende que es procedente suplir la deficiencia de los conceptos de violación o de los agravios "en otras materias" cuando se advierta que ha habido en contra del quejoso o del particular recurrente una violación manifiesta de la ley que lo haya dejado sin defensa; de lo que se sigue, que la suplencia prevista en esa fracción opera en los amparos en las materias civil y administrativa, toda vez que el legislador, al emplear las palabras "en otras materias", se refiere a las que no están expresamente reguladas en las primeras cinco fracciones del artículo citado, y que son, precisamente, la civil y la administrativa."¹⁴⁰

"SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE EN MATERIA ADMINISTRATIVA. PROCEDENCIA. Para

¹⁴⁰ Novena Epoca, Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: IX, Marzo de 1999, Tesis: VI.2o. J/166, p. 1337.

que proceda la suplencia de los conceptos de violación deficientes en la demanda de amparo o de los agravios en la revisión, en materias como la administrativa, en términos de lo dispuesto en la fracción VI del artículo 76 bis de la Ley de Amparo, se requiere que el juzgador advierta que el acto reclamado, independientemente de aquellos aspectos que se le impugnan por vicios de legalidad o de inconstitucionalidad, implique además, una violación manifiesta de la ley que deje sin defensa al quejoso o al particular recurrente. Se entiende por "Violación manifiesta de la ley que deje sin defensa", aquella actuación en el auto reclamado de las autoridades responsables (ordenadoras o ejecutoras) que haga visiblemente notoria e indiscutible la vulneración a las garantías individuales del quejoso, ya sea en forma directa, o bien, indirectamente, mediante la transgresión a las normas procedimentales y sustantivas que rigen el acto reclamado, e incluso la defensa del quejoso ante la emisión del acto de las autoridades responsables. No deben admitirse para que proceda esta suplencia aquellas actuaciones de las autoridades en el acto o las derivadas del mismo que requieran necesariamente de la demostración del promovente del amparo, para acreditar la ilegalidad o inconstitucionalidad del acto, o bien, de allegarse de cuestiones ajenas a la litis planteada, porque de ser así, ya no se estaría ante la presencia de una violación manifiesta de la ley que deje sin defensa al quejoso o agraviado."¹⁴¹

"SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE. EL AMPARO EN MATERIA CIVIL HA DEJADO DE SER DE Estricto DERECHO. Del artículo 76 bis, fracción VI, de la Ley de Amparo se infiere la suplencia de la queja deficiente en materia civil cuando se advierta que ha habido en contra del quejoso una violación manifiesta de la ley que lo haya dejado sin defensa; disposición que obliga a los tribunales

¹⁴¹ Tesis Jurisprudencial 17/2000, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de veintisiete de septiembre de dos mil, aprobada por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Presidente José de Jesús Gudiño Pelayo, Juventino V. Castro y Castro, Humberto Román Palacios, Juan N. Silva Meza y Olga Sánchez Cordero de García Villegas.

federales a estudiar el asunto en su integridad, ello, además, de acuerdo con la jurisprudencia de la anterior Tercera Sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación que bajo el rubro: "SUPLENCIA DE LA DEFICIENCIA DE LA QUEJA, IMPLICA UN EXAMEN CUIDADOSO DEL ACTO RECLAMADO." se publicó en la página 341 del Tomo VI, Parte Común, del último Apéndice al Semanario Judicial de la Federación; lo que significa que en la actualidad el amparo en materia civil ha dejado de ser de estricto derecho, pues para que el juzgador de amparo esté en aptitud de advertir si existe o no una violación manifiesta de la ley en perjuicio del peticionario de garantías que lo haya dejado sin defensa, en términos del mencionado artículo, debe, incluso ante la ausencia de conceptos de violación, analizar en su integridad el acto reclamado para luego determinar si es o no violatorio de garantías y, por ende, inconstitucional.¹⁴²

"SUPLENCIA DE LA DEFICIENCIA DE LA QUEJA. NO SE REQUIERE LA EXPRESIÓN CONCRETA Y PRECISA DE CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS PARA SU PROCEDENCIA (ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DE AMPARO). Del precepto legal en cita, se desprende que la suplencia regulada es en relación con la insuficiencia de los conceptos de violación o agravios, siempre que el juzgador advierta una violación manifiesta de la ley, que haya causado indefensión al gobernado. Al efecto, la palabra suplir significa integrar lo que falta en una cosa, complementarla, remediarla, enmendarla, corregirla; por tanto, la suplencia a que se refiere la Ley de Amparo consiste en completar, integrar, enmendar el o los argumentos materia de los conceptos de violación o agravios si de su texto se advierte que se omitió hacerlo; por lo expuesto, no se requiere la expresión concreta y precisa de conceptos de violación o agravios para suplir la deficiencia de los argumentos contenidos en ellos, ya que se necesita únicamente que el motivo de inconformidad sea

¹⁴² Novena Epoca, Instancia: Primer Tribunal Colegiado en materia civil del Tercer Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VIII, Noviembre de 1998, Tesis: III.1o.C. J/20, p. 485.

incompleto, inconsistente, limitado, para que el juzgador, en ejercicio de la facultad prevista en el precepto legal de referencia, supla su deficiencia y resuelva la litis constitucional planteada."¹⁴³

Aunadas a los criterios anteriores que por sí solos permiten concluir el inicio de una tendencia antiformalista y progresiva en cuanto a la ampliación de la aplicación de la suplencia de la queja, aún en tratándose de la materia administrativa como genero y en la materia fiscal como su especie, también se han emitido recientes criterios que en aplicación de la Institución de la suplencia de referencia, particularizan cuales pueden ser algunos de los supuestos que deben ser considerados como violaciones manifiestas de la ley que producen un estado de indefensión; situación ésta en la que descansa la propia esencia de la propuesta contenida en el presente trabajo, que lo es precisamente la de regular expresamente la permisión de la suplencia de mérito, tanto en el procedimiento del recurso de revocación, como en el del juicio de nulidad, elaborándose un catalogo expreso de los supuestos que implican una notoria ilegalidad de la resolución que oficiosamente deba estudiar la instancia resolutora en cada una de estas fases de defensa, al tratarse de supuestos de orden público. En ese orden de ideas, se tiene que los siguientes criterios jurisprudenciales sustentados por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación establecen respectivamente dos de éstos casos, en los siguientes términos:

**"SUPLENCIA DE LA DEFICIENCIA DE LA QUEJA EN
LAS MATERIAS CIVIL, MERCANTIL Y**

¹⁴³ Novena Epoca, Instancia: Cuarto Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, Marzo de 1998, Tesis: I.4o.A.40 K, p. 828.

ADMINISTRATIVA. PROCEDE RESPECTO DE LA FALTA O DEL ILEGAL EMPLAZAMIENTO DEL DEMANDADO AL JUICIO NATURAL. Conforme a lo dispuesto por la fracción VI del artículo 76 bis de la Ley de Amparo, en materias distintas a la penal, agraria y laboral, opera la suplencia de la deficiencia de los conceptos de violación y de los agravios cuando se advierta que ha habido en contra del quejoso o del particular recurrente una violación manifiesta de la ley que lo haya dejado sin defensa. Ahora bien, si el emplazamiento del demandado al juicio natural constituye una formalidad esencial del procedimiento por ser necesario para una adecuada defensa, se sigue que la falta de verificación de tal emplazamiento o su práctica defectuosa se traduce en una violación manifiesta de la ley que produce indefensión, pues se estaría ante la infracción procesal de mayor magnitud y de carácter más grave dada su trascendencia en las demás formalidades del procedimiento al afectar la oportunidad de alegar y de ofrecer y desahogar pruebas, lo que obliga a los juzgadores de amparo a suplir la queja deficiente al respecto y, por tanto, a no dejar de examinar esa cuestión sólo porque el planteamiento específico no se haya hecho valer en la demanda de garantías, no pudiendo estimarse inoperantes los agravios relativos por esa razón".¹⁴⁴

"SUPLENCIA DE LA QUEJA EN MATERIA ADMINISTRATIVA. OPERA SI EL ACTO RECLAMADO CONSISTE EN UNA SENTENCIA QUE CARECE LEGALMENTE DE VALIDEZ, POR NO FIRMARLA TODOS LOS MAGISTRADOS INTEGRANTES DEL TRIBUNAL RESPONSABLE. Cuando el acto reclamado en el juicio de garantías sea una sentencia carente de la rúbrica de todos los magistrados que componen el tribunal responsable, si ello constituye un requisito de validez, conforme a lo previsto por el ordenamiento procesal aplicable, debe atenderse a lo que dispone el artículo 76 bis, fracción VI, de la Ley de Amparo, y suplirse la deficiencia de la queja, pues tal irregularidad entraña una violación manifiesta de la ley que provoca indefensión en

¹⁴⁴ Tesis Jurisprudencial número 149/2000, resuelta por unanimidad del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que resuelve la contradicción de tesis número 34/97.

*perjuicio del quejoso, ya que al no tener eficacia jurídica ese fallo, le falta una condición esencial para realizar el análisis de su contenido, a la luz de los conceptos de violación.*¹⁴⁵

Los anteriores criterios jurisprudenciales transcritos, permiten concluir que de algunos años a la actualidad, cobra vigencia una tendencia progresista a favor de la ampliación de la suplencia de la queja a la materia administrativa, de acuerdo con el contenido normativo que impone la fracción VI del artículo 76 Bis de la Ley de Amparo, iniciándose en consecuencia las interpretaciones de cuando se esta en supuestos de notorias violaciones que hayan dejado al quejoso en estado de indefensión. Además de los supuestos contenidos en los criterios jurisprudenciales transcritos, existen otros que igualmente pueden derivarse de las interpretaciones del Poder Judicial de la Federación, que pueden permitir la implementación de un catalogo de revisión obligatoria y oficiosa por parte de los órganos jurisdiccionales y no jurisdiccionales que intervienen como resolutores de cada una de las instancias que integran el procedimiento fiscal federal, brindándose así un mínimo de seguridad jurídica que contrarreste el desmedido, ilegal y desigual actuar de las autoridades fiscales contra los contribuyentes, particularmente los de baja escala contributiva y por ende de reducidos recursos económicos, tal y como puede advertirse de la jurisprudencia de nuestro más alto tribunal que se cita a continuación y que prevé otro supuesto de orden público:

**"LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA
GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO**

¹⁴⁵ Novena Epoca, Instancia: Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Enero de 1996, Tesis: III.1o.A.8 K, p. 356.

AL DE LAS DEMAS DE JUSTICIA FISCAL.- Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una Ley forma y material.¹⁴⁶

9.8. Apreciaciones personales relativas a la suplencia de la queja en la materia fiscal federal.

Personalmente considero viable la reestructuración del actual marco jurídico y fáctico que rige los supuestos de permisión de la suplencia de la queja deficiente en el marco del procedimiento de cada una de las instancias de defensa fiscal, toda vez que al igual que en las materias en que se encuentra actualmente instaurada y permitida su aplicación, en lo que respecta al procedimiento fiscal y las relaciones que éste conlleva, se actualizan bastos elementos que devienen en una notoria desigualdad procesal, pues concurren una serie de factores que evidencian esta situación, no siendo de entrada comparable la situación de la autoridad tributaria y la de un contribuyente de bajos ingresos que tributariamente está también ubicado por la propia autoridad hacendaria como un contribuyente con bajas percepciones económicas y por ende

¹⁴⁶ Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X-Agosto 1999, Tesis: P/J. 77/99, p. 20.

de tributación mínima (regímenes simplificado y de pequeños contribuyentes). Lo anterior, aunado a las dificultades que le implica al contribuyente de esta naturaleza la árida, evolutiva y sumamente técnica legislación tributaria, que sin lugar a dudas trasciende en su perjuicio, al limitar su comprensión y menoscabar sus posibilidades de plantear una adecuada defensa.

Tratando de equiparar en la materia procesal fiscal los elementos que en las materias en que se encuentra establecida, permiten la aplicación de la suplencia de la queja deficiente, tenemos que un determinado sector de los contribuyentes, igual que en la materia laboral o agraria se encuentra en un plano económico de reducidas posibilidades para contratar un profesional especializado para plantear su defensa en los conflictos que pudiera tener contra el fisco federal. Esto es innegable pues precisamente la capacidad económica del sector de contribuyentes a que me refiero está en relación directa con su ubicación en las escalas tributarias que por cuanto a los ingresos que perciben tiene implantadas el Servicio de Administración Tributaria. Así las cosas, si se parte de la idea de que la justificación de la existencia y aplicación de los actuales supuestos de procedencia de la suplencia de la queja, radica en la protección que se le pretende dar a sectores que no cuentan con capacidad económica y que no tienen por sí mismos la instrucción necesaria para una debida defensa, no puede entonces negarse que en el ámbito del derecho procesal fiscal, con un sector del padrón de contribuyentes precisamente determinable en función de su escala contributiva (régimen de pequeños contribuyentes que se pretende desaparecer a

toda costa con las últimas reformas fiscales)¹⁴⁷, concurren éstas mismas circunstancias o factores, pues incluso a diferencia de los demás supuestos en que actualmente procede la suplencia de la queja, en el ámbito fiscal puede ser más objetivo y real el determinar a los sujetos que se encuentran en un plano de indefensión partiendo de sus ingresos, precisamente determinables por la intrínseca relación de éste punto con el aspecto proporcional contributivo. Se sostiene que es más objetiva su ubicación en un plano de desprotección provocada por su economía y actividad a la que se dedican, porque ésta es predecible en función de su escala contributiva y su posible grado de instrucción, igualmente puede reflejarse en la actividad o giro comercial del contribuyente, todo ello a diferencia de la impredecible y a veces incongruente protección de la que gozan los sujetos que actualmente son beneficiarios de la tutela de la Institución en cuestión, como ejemplificativamente lo son los procesados en la materia penal, que además de ser precisamente contraventores de los valores jurídicos tutelados por los tipos penales, muchas veces tienen toda la capacidad económica para contar con defensas óptimas y elementos a su favor muchas veces resultantes de su propia actividad delictiva, que en algunos casos incluso vienen a propiciar la impunidad.

¹⁴⁷ De acuerdo con las reformas al artículo 119-Ñ de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre del 2000, los el Régimen de Pequeños Contribuyentes se conforma de aquellos contribuyentes cuyos ingresos no excedan en el ejercicio de \$ 1,000, 000.00 (un millón de pesos 00/100 M.N.), sin embargo, la condicionante que se implementa para el ejercicio fiscal del año 2001, consiste en que para mantenerse en éste régimen es necesario que el contribuyente no tenga la necesidad de expedir comprobantes fiscales, ya que de hacerlo, tiene que pasar automáticamente al régimen general de ley.

Comparativamente con la materia laboral, los contribuyentes de determinada escala contributiva (regímenes simplificado y de pequeños contribuyentes) precisamente se equiparan a un trabajador, pues su desprotección deviene de su baja capacidad económica, en este caso si bien no frente a una parte patronal generalmente con mas recursos económicos, si frente a la Secretaría de Estado mas poderosa que tiene a su favor todos los medios económicos, materiales y humanos, misma que a decir de la Senadora Martha Tamayo, no tiene como premisa el respecto a los derechos, sino que se nutre en el ánimo recaudatorio, y en la clara intención de endurecimiento y tecnificación del sistema tributario aunado a su actuar basado en la franca ilegalidad, a lo que en términos llanos se conoce como terrorismo fiscal.¹⁴⁸

Como resultado mismo del deficiente Sistema Tributario que impera en el ámbito federal en nuestro país y que sexenio a sexenio se ha prometido cambiar a través de la hasta ahora inalcanzada "Reforma Fiscal Integral", el contribuyente esta sujeto a altas tasas tributarias que menoscaban sus de por sí reducidos ingresos, lo que en determinadas escalas contributivas, como es el caso de los regímenes de pequeños contribuyentes y simplificado, empeora cada vez más su situación económica. Además de lo anterior el Sistema Tributario Mexicano, con su alto nivel de complejidad y tecnicismos, que precisamente hacen necesaria a gritos la referida y tan

¹⁴⁸ El Jueves 28 de diciembre del 2000, el Senado de la República hecho abajo las reformas del ejecutivo federal en materia fiscal, que pretendían impulsar un verdadero "terrorismo fiscal" en la materia tributaria contra las empresas y los contribuyentes mexicanos, a través de determinadas reformas a los artículos 44, 145 y 230 del Código Fiscal de la Federación, siendo protagonista de su desecamiento la Senadora Marta Tamayo.

esperada reforma fiscal integral, propician en gran medida la comisión de errores e infracciones por parte de los contribuyentes y sus contadores, que consecuentemente provocan la imposición de sanciones y/o créditos fiscales.

Tras las puntualizaciones citadas en los párrafos precedentes en torno a la concurrencia de elementos afines que justifican la existencia de la suplencia de la queja en los supuestos en que actualmente se impone su aplicación, es oportuno citar la opinión que respecto de esta institución jurídica vierte el autor Alfonso Nava Negrete, quien considera que "la suplencia de la queja enseña al juzgador porque le quita los grilletes o ataduras que significan una justicia de estricto derecho, en otras palabras, se ve con mayor libertad y poder para justipreciar los hechos, el derecho y las pruebas, sin tener que ajustarse o atenerse exclusivamente, a los campos fácticos, legales o de acreditamiento que se invocan estrictamente en la demanda y en la contestación, pues en este tipo de justicia casi son las partes contendientes las que delimitan lo que puede llamarse litis, en cambio con la suplencia de la queja el juez organiza su litis con una mayor extensión a la que formalmente han invocado las partes en el proceso".¹⁴⁹

Otro ejemplo que apoya la viabilidad de la propuesta de que se trata, es el siguiente criterio que ha sustentado el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México que textualmente dice:

¹⁴⁹ NAVA NEGRETE, Alfonso, *cit. pos.* Margáin Manautou, "De lo contencioso administrativo", Editorial Porrúa, Octava Edición, 1999, pp. 372-373.

"TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL ESTADO. PUEDE APLICAR DISPOSICIONES JURIDICAS DIFERENTES DE LAS QUE INVOCAN LAS PARTES. Al tenor de lo preceptuado por los artículos 1, 2, 3, 63, 103 y demás relativos de la Ley de Justicia Administrativa del Estado de México, este Tribunal es un Órgano de Derecho, de tal manera que se encuentra legalmente facultado para invocar las disposiciones jurídicas que resulten particularmente aplicables al caso concreto, independientemente de las alegaciones de las partes. Más aún, por virtud del principio iura novit curia el Órgano Jurisdiccional para declarar el derecho no se encuentra limitado por las normas jurídicas esgrimidas por las partes, supuesto que la jurisdicción que tiene encomendada no está estatuida exclusivamente en beneficio del interés de las partes, sino también en beneficio de la ley y del interés público que radica en su debida observancia."

Tomando en consideración los elementos que se han analizado, es de colegirse que en aras de perfeccionar el sistema de justicia fiscal mexicano, ante los elementos de desigualdad procesal de hecho y de derecho que se han referido, debe asegurarse la aplicación del principio "*iura novit curia*", en cuanto a su modalidad de suplencia de la queja actualmente permitida a la materia administrativa y fiscal de conformidad a los supuestos analizados, cerrándose lo más posible el campo propicio al subjetivismo de las autoridades resolutoras, que hace discrecional la aplicación de la suplencia de que se trata, al no existir un dispositivo legal complementario que defina e imponga específicamente cuales son los puntos que la autoridad resolutora habrá de analizar a bien de determinar si se actualiza la suplencia a favor del contribuyente recurrente, actor, o quejoso dependiendo de la instancia defensiva de que se trate.

CAPITULO QUINTO

EL SISTEMA DE DEFENSORIA PUBLICA Y LA JUSTICIA FISCAL.

"La justicia es gratuita; lo que cuesta son los medios de llegar a ella."

(E. Brieux)

"Triste es que el pueblo, a quien se llama soberano, contribuyendo a todas las cargas públicas, tenga que comprar la justicia, como compra la gracia, los sacramentos y la sepultura"

(Zarco: integrante del Constituyente de 1856-1857)

1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES.

En razón de que el objeto del presente trabajo lo constituye el análisis de los medios de defensa en materia fiscal federal, además de haberse abordado el estudio de cada una de las instancias que los conforman, estimo sumamente necesario analizar brevemente la situación actual del sistema de representación y asesoría jurídica pública con que cuentan los contribuyentes para tener acceso a la justicia fiscal federal, a bien de que en su oportunidad puedan llegar a determinarse dos aspectos que son los que interesan para los efectos del presente trabajo:

a) Aspecto relativo a la eficacia del actual sistema de defensoría y asesoría pública; y,

b) Aspecto relativo a la seguridad jurídica que tienen los contribuyentes en cuanto a la garantía de acceso a la justicia prevista por el numeral 17 Constitucional.

Una vez delimitados los dos aspectos a juzgarse en el presente apartado, es pertinente plantear algunas consideraciones relativas a la relación que tiene el citado artículo 17 Constitucional con la defensoría y asesoría pública a la que se ha hecho referencia con antelación.

Al respecto, se tiene que la defensa y asesoría jurídica pública, vista desde un enfoque general, conforma uno de los aspectos que integran el derecho fundamental del gobernado de acceso a la justicia (previsto en el artículo 17 Constitucional), de tal forma que el Estado, además de estar obligado a instituir tribunales que administren justicia, tiene también la obligación de crear y mantener instituciones que permitan a los gobernados superar los obstáculos o barreras que en la realidad existen para defenderse o hacer valer sus derechos ante los órganos jurisdiccionales. Sobre el particular, el jurista Fix-Fierro, aduce en lo esencial que en las últimas décadas se ha realizado en muchos países del mundo, como parte de la política del Estado social o de bienestar, un movimiento para el acceso a la justicia, mismo que reconoce que la creación de tribunales no es suficiente para lograr que el acceso a la justicia sea real y efectivo, al existir barreras de tipo económico, cultural y organizativo que impiden dicho acceso, haciéndose necesario para superarlas, la instauración de instituciones públicas que brinden asistencia y representación jurídica a los gobernados.¹⁵⁰

¹⁵⁰ FIX-FIERRO, Héctor, "Artículo 17 Constitucional", *Constitución Política Mexicana Comentada*, Consejo de la Judicatura Federal, México, Novena Edición, Segunda Reimpresión, 1997, pp. 194-195.

En los términos apuntados, se colige que el actual Sistema de Defensoría y Asesoría Pública Mexicano, deriva del propio ordenamiento constitucional, como un mecanismo necesario para asegurar de manera efectiva y real el acceso a la justicia ante los tribunales establecidos por el Estado, particularmente para superar las barreras de tipo económico y cultural que obstaculizan su alcance.

2. MARCO JURÍDICO.

De las consideraciones expresadas anteriormente, se reitera que el Sistema de Defensoría y Asesoría Pública Mexicano, encuentra su sustento constitucional en el artículo 17 de la Constitución Federal, mismo que en su parte conducente enuncia textualmente lo siguiente:

"Ninguna persona podrá hacerse justicia por si 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..." (el subrayado es propio).

En efecto, aunque de la redacción del numeral constitucional citado no se haga referencia expresa a la obligación del estado de instituir y asegurar la existencia y funcionamiento de un organismo no jurisdiccional que defienda, represente y/o asesore a los gobernados, lo cierto es que, como ya se dijo anteriormente, para que el acceso a la justicia que administran los tribunales establecidos por el estado sea real y efectivo, es necesario que exista un sistema de

defensoría y asesoría pública instaurado por el estado, para complementar y asegurar la eficacia del derecho fundamental de acceso a la justicia que de manera general le impone el artículo constitucional en análisis.

Asimismo, aunque no constituye un ordenamiento reglamentario del artículo 17 Constitucional, la normatividad ordinaria que instituye y regula el actual Sistema de Defensoría y Asesoría Pública en México, es la Ley Federal de Defensoría Pública, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de mayo de 1998.

El artículo 1º de la citada Ley Federal de Defensoría Pública, corrobora la afirmación efectuada respecto de que la defensoría y la asesoría pública vienen a tratar de asegurar que el derecho a la justicia tutelado por el artículo 17 Constitucional sea real y efectivo, pues de su propia literalidad se advierte tal situación al señalar lo siguiente:

“Artículo 1. La presente Ley tiene por objeto regular la prestación del servicio de defensoría pública en asuntos del fuero federal, a fin de garantizar el derecho a la defensa en materia penal y el acceso a la justicia mediante la orientación, asesoría y representación jurídica en los términos que la misma establece.” (el subrayado es propio).

Finalmente, en referencia al marco jurídico en comento, cabe precisarse que aunque de manera secundaria e interna, también debe considerarse como parte del mismo, a las llamadas “Bases Generales de Organización y funcionamiento” (del Instituto Federal de Defensoría Pública), que desarrollan en algunos casos con

mayor especificidad los supuestos generales que prevé la Ley Federal de Defensoría Pública.

3. ASPECTOS SOBRE EL SISTEMA DE DEFENSORIA PUBLICA.

3.1. *Organo encargado.*

Como puede apreciarse del numeral 3 de la Ley Federal de Defensoría Pública, las funciones en estudio están conferidas al Instituto Federal de Defensoría Pública, mismo que a partir de la entrada en vigor de dicha ley (1998), de conformidad con el Transitorio Tercero de la misma, sustituye a la anterior Unidad de Defensoría del Fuero Federal, erigiéndose como un órgano del Poder Judicial de la Federación con independencia técnica y operativa en el desempeño de sus funciones.¹⁵¹

3.2. *Ambito de competencia.*

Según se advierte del numeral 1º de la Ley Federal de Defensoría Pública, los servicios de representación y asistencia jurídica que proporciona el Instituto de la Defensoría Pública se circunscriben a los asuntos del fuero federal, sin que dicho precepto, ni ningún otro de la referida ley precisen expresamente sobre que materias recae dicha tutela.

En esa tendencia y sólo de manera interpretativa puede inferirse que el servicio público que presta el Instituto de referencia a través de sus delegaciones y unidades administrativas, se

divide en dos apartados generales, el de la defensoría pública relativo a la defensa de los inculcados y procesados en materia penal federal, y el relativo a la asistencia y asesoría jurídica en las restantes materias del derecho en el ámbito de competencia estrictamente federal, como es el caso de la materia fiscal federal objeto de la presente tesis.

Ahora bien, cabe precisarse que la única materia que tiene tácitamente delimitado y medianamente reglamentado su ámbito de competencia, es la materia penal federal, ya que siempre que se emplea la terminología "Defensoría Pública" se hace referencia a dicha materia, como puede observarse de la propia redacción de los artículos 1, 10, 11, 12, y 13, mismos que conforman el Capítulo Segundo de la referida Ley Federal de Defensoría Pública. En esa virtud, la materia fiscal federal, que es la que nos interesa analizar, no encuentra en la ley citada, una verdadera reglamentación que le de operatividad y eficacia, entrando de manera genérica su regulación en los rubros de asesoría y de representación jurídica previstos en los artículos 1, 14, 15, 16, 17, 18 y 19, que conforman el Capítulo III de la multicitada Ley Federal de Defensoría Pública.

4. ANALISIS DE SU EFICACIA Y FUNCIONAMIENTO EN LA MATERIA FISCAL.

Centralizando el análisis de la Ley Federal de Defensoría Pública en relación con su aplicación a la materia fiscal federal que nos ocupa, es de destacarse que es sumamente limitada la posibilidad de que un contribuyente de baja capacidad económica sea

¹⁵¹ Cfr. Artículo 3 y Transitorio Tercero de la Ley Federal de la Defensoría Pública vigente a

beneficiario del servicio de asesoría y representación jurídica, toda vez que como se aprecia del contenido del numeral 14 de la citada Ley Federal, primeramente tiene que efectuar una serie de requisitos administrativos (llenar formatos); asimismo, el numeral 15 del ordenamiento legal en cita, establece los supuestos preferentes de las personas a las que se les puede llegar a prestar el servicio, mismos que obviamente implican tácitamente una carga y obstáculo al solicitante, ya que tiene que probar que se encuadra en alguno de ellos; por otro lado el artículo 16 impone el requisito de que el solicitante sea sometido a un estudio social y económico como tajante condición para aspirar al servicio, siendo éste, a mi parecer, un trámite verdaderamente obstaculizante en perjuicio de los solicitantes del servicio, sobre todo si se toma en cuenta que hay contribuyentes que verdaderamente necesitan el servicio, y no siendo acreditable su situación de baja economía, en un principio, no puede acceder al servicio, pues éste está sujeto a la prueba de tal insolvencia, sin que pueda considerarse que las impugnaciones fiscales puedan encuadrarse en el "caso de urgencia" a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 16 en cita, como único supuesto de excepción para poder iniciar a prestar el servicio sin acreditar los requisitos que se vienen analizando, ya que las situaciones de conflictos patrimoniales como lo son los asuntos fiscales, no pueden ser consideradas urgentes; finalmente, como un elemento más que demuestra la naturaleza excepcional de los servicios jurídicos que presta el Instituto Federal de Defensoría Pública, el artículo 17 del multicitado ordenamiento legal, establece los supuesto de cancelación o retiro de la prestación del servicio, todo lo cual a mi parecer puede dar

partir del día viernes 29 de mayo de 1998.

lugar a valoraciones subjetivas e incluso discrecionales que atentan contra una verdadera seguridad jurídica para los contribuyentes que precisamente tienen como contraparte al Estado.

En efecto, como se viene argumentando, el ámbito de protección y representación jurídica que actualmente ofrece el Instituto Federal de Defensoría Pública, es inoperante e insuficiente para la materia fiscal federal que nos ocupa, pues no obstante que como ya se analizó, (éste tipo de servicio público es una obligación a cargo del Estado necesaria para lograr que el acceso a la justicia sea real y efectivo, al existir barreras de tipo económico, cultural y organizativo que impiden dicho acceso), en el caso del vigente sistema de defensoría y representación jurídica en análisis, dicha obligación estadual (derecho del gobernado), es concebida de manera excepcional, en lugar de contemplarse general y abiertamente, ya que la prestación de los servicios jurídicos en estudio es totalmente restrictiva, existiendo una gran dificultad para lograr ser beneficiario de los mismos, a tal grado de que en el caso particular de los medios de defensa en materia fiscal federal, la actuación de las Delegaciones del Instituto Federal de Defensoría Pública, es prácticamente inexistente, pues los contribuyentes aun de baja capacidad económica, lejos de acudir a solicitar su auxilio, en su gran mayoría ni siquiera conocen de su existencia, ante la poca difusión que se le da al mismo, viéndose en razón de la circunstancias apuntadas, obligados a consentir los actos y someterse a las autoridades fiscales, o si bien les va, a intentar una deficiente impugnación elaborada por sus contadores, que carecen de la formación jurídica necesaria para inmiscuirse en el formalista y técnico sistema de impugnación existente; todo lo cual conlleva a

considerar que no garantiza eficazmente a lo que el Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Juventino V. Castro, considera una prestación social básica, consistente en el acceso a la impartición de una justicia a la altura de la dignidad humana.¹⁵²

Asimismo, otra de las principales críticas al sistema de asistencia y representación jurídica que presta el Instituto en cuestión es que la mayoría de los juristas que tiene como funcionarios, no cuentan con la especialización y experiencia necesaria que hoy en día es necesario tener para un aceptable desempeño en el técnico, dinámico y árido campo del derecho tributario federal, pues en contraposición a ello, los pocos funcionarios con que cuenta, además de que no son suficientes para poder atender al real número de personas que por su situación económica o de diversa índole necesitan del servicio, tienen que dedicarse de manera amplia y general a ejercer la representación y asesoría jurídica en todas las materias del derecho de la competencia del fuero federal, lo cual sin lugar a dudas le resta muchos méritos a su desempeño.

En mérito de las consideraciones expuestas en relación con la inoperancia del sistema de asistencia y representación jurídica como medio de acceso a la justicia fiscal para los contribuyentes del fisco federal, aunadas a los juicios emitidos respecto al procedimiento y funcionamiento de los medios de defensa que han sido analizados en los diversos capítulos de éste trabajo, me permiten llegar a la misma conclusión que emite el autor Alfonso Nava Negrete en el sentido de que nuestra justicia fiscal no ha encontrado en el juicio

¹⁵² CASTRO, Juventino V., "*La productividad de la justicia*", Revista el Mundo del Abogado,

de amparo ni en el juicio de nulidad los caminos idóneos para lograr que las mayorías la disfruten plenamente, sobre todo porque sus tejidos de formalidades y requerimientos probatorios los hacen intransitables para la justicia que se anhela constitucionalmente: pronta y cabal.¹⁵³

Año 3, Num. 23, marzo de 2001, México, p.30.

¹⁵³ NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho Administrativo*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 1991, pp. 66-67.

CONCLUSIONES.

1.- Históricamente se aprecia que en tratándose de la materia administrativa, englobando en ella a la fiscal, los mecanismos de defensa con los que han contado los administrados para impugnar los actos y resoluciones ilegales que les causan perjuicios, han presentando aspectos de notoria parcialidad hacia los intereses de la administración pública, además de un aumento progresivo del formalismo y tecnicismo que actualmente los reviste.

2.- Actualmente el Sistema de Justicia Fiscal Federal Mexicano, se encuentra conformado como un sistema mixto, en el cual no existe unidad de jurisdicción, toda vez que la primera instancia jurisdiccional que lo integra está a cargo de un Tribunal Jurisdiccional Administrativo, en tanto que la instancia decisoria definitiva corresponde a los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación, mismos que ejercen una función de casación de legalidad en tratándose de la materia fiscal federal a estudio.

3.- La materia tributaria federal, es una de las materias del derecho que predominan sobre otras dentro de la jerarquía que el Estado fija entre sus diversos propósitos de acuerdo con un criterio político, lo que precisamente le imprime un sello especial a la legislación procesal fiscal federal, a tal grado que las nulidades de los actos en esta materia se limitan y tecnicifican lo más posible en detrimento de las posibilidades de que se emitan fallos a favor de los

contribuyentes, prevaleciendo además una interpretación exegeta de la ley que depone a la propia máxima de justicia.

4.- La instancia del recurso de revocación, comprende actualmente un procedimiento técnico sujeto a múltiples formalidades que contraria la esencia y naturaleza de los recursos administrativos establecida doctrinalmente, misma que es coincidente en señalar que dicha instancia no debe limitarse con requisitos o tecnicismos exagerados.

5.- A afecto de brindarle a los contribuyentes mayores posibilidades de solución a problemáticas relacionadas con las autoridades del SAT, dentro del propio procedimiento oficioso, debe reconocerse la importancia de los mecanismos administrativos de defensa que siendo gestiones que no constituyen instancia, se prevén en el Código Fiscal de la Federación, fortaleciéndose su funcionamiento y garantizándose su eficacia, con el fin de que sean utilizados por los contribuyentes, toda vez que actualmente la generalidad de éstos y de sus representantes legales desconocen su existencia, aplicación y conveniencia. Para combatir esta situación negativa, es preciso que las subadministraciones de asistencia al contribuyente, dependientes de las Administraciones Jurídicas de Ingresos del SAT, implementen programas permanentes tendientes a su difusión e instrucción básica de su funcionamiento.

6.- Dentro del procedimiento jurisdiccional que integra el Sistema de Justicia Fiscal Federal, se actualiza una marcada desigualdad real entre las partes, ya que por un lado litiga una autoridad

con amplio poderío, económico y político, como lo es el Servicio de Administración Tributaria como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que cuenta con todo tipo de recursos económicos, técnicos y humanos; y por otro lado litigan los contribuyentes, que de ningún modo pueden equipararse a dichas autoridades, que cuentan además con representantes especializados y actualizados en las áreas del derecho fiscal, con lo cual superan su tecnicismo y dinamismo, principal factor que coloca en desventaja a los contribuyentes carentes de medios económicos para pagar honorarios de un abogado especializado en el litigio fiscal.

7.- El actual sistema de asistencia y representación jurídica que proporciona el Instituto Federal de Defensoría Pública, aplicado al caso de la materia fiscal federal, resulta inoperante e ineficaz, toda vez de que además de que no está suficientemente promocionado, presenta restricciones que impiden el libre acceso a sus servicios, en detrimento de muchos contribuyentes que no reúnen los requisitos exigidos para ser beneficiarios. Ante tal situación, deviene indispensable reestructurar el funcionamiento de dicha Institución pública, a efecto de garantizarse cabalmente la eficacia de las prestaciones sociales de asistencia y representación jurídica y con ello el acceso a la justicia a que alude el artículo 17 Constitucional.

8.- A bien de ampliarse y perfeccionarse el ámbito de seguridad jurídica de los contribuyentes del fisco federal, debe regularse en el Código Fiscal de la Federación, la responsabilidad de los funcionarios públicos del SAT, que incurran en la comisión de un

determinado catalogo de vicios de ilegalidad de los actos o resoluciones fiscales que emiten, desarrollándose y reglamentándose para ello los supuestos de la institución del "Desvío de Poder" que infructuosamente se contienen actualmente en la fracción V del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, así como la correlativa facultad para sancionar dichas conductas, de conformidad al supuesto normativo que en ese sentido se adicionó al artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, a partir del 1º de enero del año 2001, relativo a la posibilidad de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa condene al cumplimiento de una obligación.

9.- Para asegurar una eficaz y óptima impartición de la justicia fiscal, los funcionarios a cargo de las funciones resolutoras de las instancias de defensa analizadas, deben ser juristas especializados en constante actualización en el área del derecho fiscal, toda vez que se trata de una materia sumamente técnica, particular y dinámica, que de no ser estudiada por funcionarios especialistas se corre el riesgo de analizarla con frialdad y a veces con la sensación de que se opera solo con cifras o números, cuando que en realidad se opera con personas, con la vida, con las posibilidades de desarrollo y con la promoción personal de muchos contribuyentes. En congruencia con lo anterior, se propone la reestructuración y redistribución de competencias de los circuitos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación, a efecto de que se establezcan al menos un Tribunal Colegiado de Circuito y un Juzgado de Distrito especializados en la materia administrativa, en la sede territorial de cada una de las Salas Regionales del actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

10.- Los supuestos específicos de permisión de la aplicación del principio "*iura novit curia*", en tratándose de las instancias de defensa fiscales, son prácticamente inoperantes, al quedar al libre arbitrio de las autoridades resolutoras su aplicación, toda vez que no existe ningún precepto legal complementario que defina cuales son los supuestos específicos que conforman los casos de ilegalidad manifiesta a que alude el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, en tratándose del procedimiento del recurso de revocación, o bien hasta que punto puede considerarse la actualización de la incompetencia o ausencia total de fundamentación y motivación a que se refiere el artículo 238 del mismo ordenamiento legal, y finalmente que casos específicos configuran las violaciones que dejan al quejoso en estado de indefensión de acuerdo con el artículo 76 Bis, fracción VI de la Ley de Amparo.

11.- Ante la marcada parcialidad, preponderante formalismo, y notoria desigualdad procesal imperante en el vigente sistema de justicia fiscal mexicano, considero viable para su perfeccionamiento, el establecimiento de un catalogo de supuestos normativos de orden público que vincule a las autoridades resolutoras de las instancias de impugnación analizadas, a efecto de proceder a su análisis oficioso, al tratarse de los requisitos mínimos de legalidad que deben cubrir los actos fiscales para ser legalmente válidos, esto en correlación y justificación directa con la aplicación del principio "*iura novit curia*".

12.- De conformidad a la propuesta anterior, considero viable adicionar al texto del artículo 16 Constitucional, como un antepenúltimo párrafo, el siguiente apartado normativo:

"En la materia fiscal, se considerarán enunciativa y no limitativamente violaciones esenciales al procedimiento administrativo, que dejan al gobernado en estado de indefensión y que deben ser analizadas por los órganos jurisdiccionales oficiosamente, las inherentes a cualquiera de los supuestos siguientes:

- a) La existencia y legitimidad de la resolución determinante de un crédito fiscal, así como su eficacia en términos del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.
- b) Competencia de la autoridad emisora del acto y/o resolución administrativa;
- c) La falta total de fundamentación y motivación;
- d) La vigencia y temporalidad de las disposiciones tributarias aplicadas;
- e) El respeto a la garantía de audiencia a cargo de la autoridad, de conformidad a las formalidades del procedimiento administrativo previsto en el Código Fiscal de la Federación;

- f) la valoración de la legalidad del procedimiento probatorio de conformidad a los medios de prueba aportados por el contribuyente;
- g) El cumplimiento de los requisitos de validez, conforme a lo previsto por el ordenamiento ordinario aplicable, corroborándose la eficacia jurídica del acto y/o resolución, como condición esencial para realizar el análisis de su contenido de acuerdo a la impugnación planteada por el contribuyente;
- h) La observancia de la "causa de pedir" propuesta por el contribuyente en cada una de las instancias de impugnación que haya planteado;
- i) En tratándose de la impugnación de las resoluciones recaídas al recurso de revocación, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deberá constatar su sujeción a los lineamientos esenciales previstos por el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación;
- j) Cuando se trate de la impugnación de las sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los Tribunales Colegiados de Circuito que conozcan del

amparo directo de que se trate, deberán constatar en lo esencial su congruencia con la causa de pedir que se advierta de la demanda de nulidad, y la observancia y aplicación correcta de los lineamientos básicos establecidos en los artículos 237, 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación;

k) Constatar que las disposiciones tributarias aplicadas al asunto de que se trate, al momento de resolverse cualesquiera de las instancias de defensa, no hayan sido declaradas inconstitucionales por algún pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el caso contrario, la autoridad resolutora deberá desestimar su aplicación y resolver lo procedente; y,

l) Constatar el cumplimiento formal de la fundamentación y motivación de los recargos y actualizaciones de los créditos fiscales.

13.- En seguimiento a la anterior propuesta, el Código Fiscal de la Federación y la Ley de Amparo en su papel de ordenamientos reglamentarios, tendrían que ser adicionados con respectivos preceptos legales que contemplaran a mayor detalle y precisión el catalogo mínimo de supuestos de legalidad que las autoridades jurisdiccionales resolutoras de los respectivos medios de

defensa tendrían que analizar como presupuestos de orden público, de conformidad al catalogo enunciativo (no limitativo) propuesto anteriormente.

BIBLIOGRAFIA

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *El Derecho que Tenemos: La Justicia que Esperamos*, Colección lex...Suprema, Primera Edición, México, 2000.

SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, México 1988.

FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1986.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Editorial Harla, Segunda Edición, México 1986.

PÉREZ DE LEÓN, Enrique, *Notas de derecho Constitucional y Administrativo*, Editorial Porrúa, México 1992.

CARRILLO FLORES, Antonio, *La Justicia Federal y la Administración Pública*, Editorial Porrúa, México 1973.

LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, Editorial Porrúa, Sexta edición aumentada, México, 2000.

FIX ZAMUDIO, Héctor, *Perspectivas del Derecho Público en la Segunda mitad del Siglo XX*, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1993.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, Décima Edición, 1991,

ARMIENTA, Gonzalo, *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1977.

SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo, *Resolución y efectos de los recursos administrativos en materia fiscal federal*, Editorial Indetec, México 1998.

CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso, *Ensayos jurídicos en materia tributaria*, Editorial Themis, México 1993.

SEPÚLVEDA CARMONA, Sofía, "El recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Federación", *Revista Indetec*, Marzo, México 1997.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *De lo contencioso administrativo*, Editorial Porrúa, Octava Edición, 1999.

GONZÁLEZ COSIO, Arturo, *El Poder Público y la Jurisdicción en Materia Administrativa en México*, Segunda Edición actualizada, Editorial Porrúa, México, 1982.

VÁZQUEZ ALFARO, José Luis, *Evolución y Perspectiva de los Órganos de Jurisdicción Administrativa en el Ordenamiento Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1991

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Trillas, México, 1994.

HERNÁNDEZ SALCEDO, Ricardo, *Estructura del Juicio de Nulidad*, Editorial Indetec, México, 1997.

DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl, *Medios de Defensa Fiscal*, Editorial Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V., México, Primera Edición, 1998.

CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, artículo denominado "Principios Procesales" *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Edición 3ª Época, Año II, Marzo de 1989.

DÍAZ OLIVARES, Armando, artículo denominado "Reformas legales para el establecimiento de un Tribunal Federal de lo contencioso administrativo", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Edición 3ª Época, Año II, Enero de 1988.

VILLASEÑOR ARAI, Salvador, "El acto consentido en el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación", *Revista JUS*, México, 1984.

PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel, "La Justicia Fiscal", Revista LEX, Editada en Torreón, Coahuila, México, Octubre de 1996.

KAYE, Dionisio J., *Breviario de Procedimientos Fiscales de Defensa*, Editorial IEE, S.A., México 1981.

HALLYVIS PELAYO, Manuel L., "El S.A.T. como guardián de la seguridad jurídica de los contribuyentes", Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Edición Año II, Número 5, 1998.

GARCÍA CÁCERES, Jorge Alberto, "Evolución de la Justicia Fiscal y Administrativa en el Tribunal Fiscal de la Federación", Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Número 3, Año II, Enero-Marzo de 1992.

PÉREZ DE LEÓN, Enrique, *Notas de Derecho Constitucional y Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1992.

REYES VERA, Ramón, "La Defensa de los contribuyentes", Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Yucatán, Edición 1991, número 7.

BRISEÑO SIERRA, Humberto, *Derecho Procesal Fiscal*, Editorial Porrúa, Quinta Edición, México, 1997.

VICTORIA MALDONADO, Héctor José, *Análisis exegético del recurso de revisión previsto en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación*, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Yucatán, Diciembre, 1998.

VÁZQUEZ ROBLES, Miguel Angel, *La suspensión del acto reclamado en el amparo directo, problemática fiscal*, Revista Mexicana de la Academia de Derecho Fiscal, Número 2, Edición Año I, Octubre-Diciembre 1996.

QUINTERO GARCÍA, Raúl, "El Juicio de Amparo en materia fiscal", Revista Nuevo Consultorio Fiscal, Edición Año IX, número 144, 16 de agosto de 1995.

AGUIRRE PANGBURN, Rubén, "Los Tribunales de Justicia Administrativa", Revista Mexicana de la Academia de Derecho Fiscal, Número 2, Año I, Octubre-Diciembre 1996.

JOHNSON GILHUYSEN, Eduardo Andrés, *Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal*, Editorial Universidad Anáhuac, México, 1984.

TRUEBA OLIVARES, Alfonso, "La Suplencia de la Queja Deficiente en los Juicios de Amparo", La Suplencia de la Deficiencia de la queja en el Juicio de Amparo, Cárdenas Editor y Distribuidor, Segunda Edición, México 1988.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto y otros, *Autonomía y Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación*, Ediciones del Tribunal Fiscal de la Federación, Primera Edición, México 1995.

VALDÉS VILLAREAL, Miguel, y CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso, *Principios Tributarios Constitucionales*, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación de México, La Universidad de Salamanca en España y el Instituto Cultural Domecq de México, Primera Edición, 1992.

ZAVALA RAZO, Jorge, *Los Recursos en el Procedimiento Contencioso Administrativo Federal*, Editorial Indetec, México 1998.

ROMERO HERNÁNDEZ, Federico, "Sobre una Teoría de los Valores en el Derecho Administrativo", Libro Homenaje al Profesor José Luis Villar Palasi, Editorial Civitas, Primera Edición, Madrid España, 1989.

KAYE, Dionisio J., *Derecho Procesal Fiscal*, Editorial Themis, Cuarta edición, Octubre 1994.

PALOMAR DE MIGUEL, Juan, *Diccionario para juristas*, Ediciones Mayo, México 1981.

CASTRO, Juventino V., "La productividad de la justicia", Revista el Mundo del Abogado, Año 3, Num. 23, marzo de 2001, México, p.30.

JURISPRUDENCIA

Disco Óptico IUS 2000, junio de 2000, Jurisprudencia y Tesis aisladas, 1917-2000, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Dirección de Sistematización y Compilación de Tesis.

Disco Óptico JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SIGLO XX, Jurisprudencias y Tesis del Tribunal Fiscal de la Federación, Termino de edición: noviembre de 1999.

Disco Óptico BUFETE JURIDICO, Jurisprudencias y Tesis del Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Fiscal de la Federación, Febrero de 1998.

Disco Óptico LEYES FISCALES Y SU INTERPRETACIÓN POR EL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, Primera Versión 2000.

Disco Óptico LEY DE AMPARO, 2ª. Versión, Interpretación por el Poder Judicial de la Federación 2000.