



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

"EL INTERÉS FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMO
REQUISITO DE PROCEDENCIA EN EL
RECURSO DE REVISIÓN FISCAL"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
MORALES CALDERÓN JOSÉ MARÍA

ASESOR: LIC. MA. DE LOURDES PÉREZ OCAMPO

MEXICO, D.F.

2002





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
 FACULTAD DE DERECHO
 SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
 FINANZAS PUBLICAS

UNIVERSIDAD NACIONAL
 AUTÓNOMA DE
 MÉXICO

Cd. Universitaria, D.F., 25 de septiembre del 2002.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
 DIRECTOR GENERAL DE LA
 ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
 Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante MORALES CALDERON JOSE MARIA bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "EL INTERÉS FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMO REQUISITO DE PROCEDENCIA EN EL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL".

Con fundamento en los artículos 8º fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
 "POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
 Director.



FACULTAD DE DERECHO
 SEMINARIO
 DE
 DERECHO FISCAL

LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES.

**A mis padres por todo el amor, cariño,
esfuerzo y aliento que me dieron
en todo momento, sin el cual hubiere
sido difícil lograr mis sueños.**

**A mis hermanos por su comprensión,
apoyo y confianza que me motivaron a
seguir adelante.**

**A mi querida Universidad por la oportunidad
de ayudarme a crecer como ser humano.**

**A mi estimada profesora Ma. de Lourdes Pérez Ocampo
por su amistad, apoyo, consejos y enseñanzas
indispensables para mi formación profesional.**

INDICE

	Pag.
INTRODUCCIÓN	1
Capítulo I Potestad Tributaria del Estado	
1.1 Concepto de Potestad Tributaria	5
1.2 Características	9
1.2.1 Características de la Potestad Tributaria de la Federación	10
1.2.2 Características de la Potestad Tributaria de las Entidades Federativas	15
1.2.3 Características de la Potestad Tributaria de los Municipios	19
1.3 Competencia Tributaria	21
1.4 Características de la Competencia Tributaria	23
1.5 Diferencias entre Potestad Tributaria y Competencia Tributaria	29
1.6 Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y la Colaboración Administrativa entre la Federación y las Entidades Federativas	30
Capítulo II El Recurso Administrativo	
2.1 Concepto de Recurso	37
2.2 Recurso Administrativo	38
2.2.1 Concepto	40
2.2.2 Elementos	43
2.2.3 Resolución	56
2.3 Clasificación de los Recursos Administrativos	61
2.4 Diferencias entre Recurso Administrativo y Proceso Jurisdiccional	68

Capítulo III

Procedibilidad del Recurso de Revisión Fiscal

3.1 El Juicio Contencioso Administrativo en Materia Federal	73
3.1.1 Naturaleza del Juicio	77
3.2 Partes en el Juicio Contencioso Administrativo en Materia Federal	86
3.3 Formalidades del Juicio	89
3.4 Sentencia, y sus efectos	104

Capítulo IV

El Interés Fiscal de la Federación en el Recurso de Revisión Fiscal

4.1 Consideraciones Generales	114
4.2 El Recurso de Revisión Fiscal	116
4.3 Presupuestos de su Interposición	122
4.4 La Procedencia del Recurso de Revisión Fiscal, tratándose del Interés Fiscal de la Federación	135
4.5 Propuesta	146

Conclusiones	148
---------------------	------------

Bibliografía	153
---------------------	------------

INTRODUCCIÓN

El derecho es dinámico y se encuentra en constante evolución acorde a las necesidades de una población que requiere leyes eficaces y de mejor aplicación, de ahí, que la presente investigación aborde un tema de gran importancia y que en la actualidad causa controversia en su aplicación, nos referimos al recurso de revisión fiscal en materia federal, el cual desde su creación ha presentado diversas reformas principalmente a partir de la naturaleza o materia de las sentencias que determinan su procedencia.

En efecto, la revisión fiscal en sus orígenes contemplaba solamente dos hipótesis de procedencia determinadas por la cuantía o la importancia y trascendencia del asunto, sin embargo, el legislador creyó conveniente establecer otros supuestos de procedencia acordes a la materia de las sentencias impugnadas, esto es, adicionó al numeral citado las fracciones III, IV y V referentes a sentencias dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales; resoluciones dictadas en materia de responsabilidad de los servidores públicos, así como en materia de aportaciones de seguridad social.

Ahora bien, el recurso de revisión fiscal tratándose del interés fiscal de la federación como supuesto de procedencia establecido en la fracción III del artículo 248 del código fiscal de la federación, ha ocasionado que los Tribunales Colegiados y las autoridades fiscales se encuentren en una controversia en cuanto a su aplicación, toda vez que para los Tribunales dicho interés esta sumamente relacionado con la cuantía determinada en la fracción I del mencionado artículo, en tanto que las autoridades defienden la postura de una independencia entre las fracciones que señala el referido numeral, criterio al cual nos adherimos.

Por tal motivo, creímos necesario realizar la presente investigación con la finalidad de esclarecer si el interés fiscal de la federación tratándose de la revisión

fiscal debe exceder de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica del Distrito Federal para que se considere procedente el recurso.

En ese sentido, consideramos necesario abordar en el desarrollo del presente trabajo, aspectos tales como la potestad tributaria del Estado, el recurso administrativo y el juicio de nulidad, en razón de ser antecedente el recurso de revisión fiscal, pues no hay que olvidar que este medio de defensa es de carácter extraordinario y excepcional, es decir, no se promueve en forma inmediata en contra de una resolución de carácter administrativo, sino que deriva de una sentencia definitiva pronunciada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por tanto, los temas mencionados nos permitirán conocer en qué momento se produce una resolución administrativa que puede generar inconformidad en el particular y con ello la tramitación de un recurso administrativo, asimismo, cómo se genera el juicio de nulidad y cuáles son los hipótesis de procedencia del recurso de revisión fiscal.

Ahora bien, en base a la investigación documental que realizamos del recurso de revisión fiscal previsto en el artículo 248 del código fiscal de la federación, llegamos a la conclusión de que efectivamente el interés fiscal de la federación tratándose de la fracción III del citado numeral referente a resoluciones dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, no mantiene relación alguna con la cuantía señalada en la fracción I del mismo precepto legal, lo anterior, en base a las consideraciones que se desarrollan en los siguientes capítulos.

Capítulo I

Potestad Tributaria del Estado

Es preciso mencionar que la población cuando crea el Estado, concebido este como la organización política y jurídica de un pueblo soberano asentado de manera permanente en un territorio determinado y a través de cuyo ordenamiento jurídico pretende obtener el progreso, bienestar, seguridad y justicia de su población, sin duda, lo que pretende esa población es precisamente que el Estado le brinde servicios, proporcione un trato por igual a todos, y sobre todo seguridad, libertad e igualdad.

En ese sentido, la población a través del pacto social crea un ente (Estado) dotado de poder legítimo para ordenar las relaciones entre sus integrantes, es decir, dicho ente cuenta con el monopolio del uso legítimo de la fuerza dentro de su territorio; para ello, define cómo será organizado y utilizado el poder, estableciendo un gobierno, el cual aunque tiene claramente el supremo poder dentro de la sociedad tiene que actuar dentro de sus limitadas esferas de acción marcadas por la propia Constitución.

Es por ello, que el Estado dotado de ese poder y a través de los órganos facultados para tal efecto, debe expedir leyes que rijan la conducta entre los particulares, entre los particulares y el Estado y la actuación del Estado mismo, esto es así, porque tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida.

Ahora bien, para que el Estado pueda proporcionar los servicios que le exige una población, requiere allegarse de ingresos, estos se dividen en ordinarios y extraordinarios, los primeros se recaudan en cada ejercicio fiscal y están autorizados por ley, esto es, son obtenidos recurriendo al pago de las contribuciones a cargo de los particulares que se ubiquen en el hecho generador, es decir, a través del pago de impuestos, aprovechamientos, aportaciones de

seguridad social, contribuciones de mejora, derechos, productos y accesorios, tal y como lo establece los artículos 1° y 2° del Código Fiscal de la Federación. Por su parte, los ingresos extraordinarios se refieren a los préstamos que por déficit presupuestario requiere el Estado para de igual forma realizar sus objetivos y necesidades.

De esta forma, es claro que el Estado necesita realizar una función que le permita cumplir con esos fines, por tanto, nos estamos refiriendo a la Actividad Financiera del Estado.

Para Héctor B. Villegas, "la Actividad Financiera del Estado se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero en la Caja del Estado. Las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos, que son transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) realizadas a favor de los organismos públicos."¹

De lo anterior, se desprende que la Actividad Financiera del Estado se define como la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general la realización de sus propios fines.

Así considerado, el Estado dirige esta actividad hacia la provisión de los recursos necesarios para el logro de los fines propios, que en todo caso son los fines de los individuos constituidos en dicho Estado.

En la Actividad Financiera del Estado, se distinguen tres momentos, como son:

- La obtención de ingresos.
- La gestión o manejo de los recursos obtenidos.
- La realización de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, prestación de servicios públicos y realización de sus fines.

¹ Villegas Héctor B. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones de Palma, 1994, p.9

Sin embargo, como la presente investigación versa sobre la Potestad Tributaria del Estado, tratándose de la actividad Financiera del Estado, únicamente nos ocuparemos del primer momento de dicha actividad, es decir, de la obtención de ingresos. Por tanto, es indispensable entrar al estudio de la Potestad Tributaria del Estado.

1.1 Concepto de Potestad Tributaria

Como se ha mencionado con anterioridad, el Estado necesita allegarse de recursos necesarios para satisfacer las necesidades de la población, para ello necesita estar investido de poder, el cual se encuentra plasmado en nuestra Constitución en los artículos 39, 40 y 41, mismos en donde se reconoce esta fuerza como la voluntad del pueblo en quien reside el poder superior del Estado, es decir, la soberanía, por cuya manifestación se estructuró el Estado Mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de su poder a través de sus funciones legislativa, ejecutiva y judicial.

En ese sentido, el Estado crea un órgano encargado de establecer los supuestos según los cuales, al realizarse, obligan a quienes los efectúan, al pago de un tributo; dicho órgano posee la facultad o atribución conferida por el ordenamiento fundamental que rige la actuación de dicho Estado.

De lo anterior se desprende, que la atribución o facultad es ejercida por los órganos a quienes expresamente se les atribuye dicho carácter, es decir, al órgano encargado de imponer normas de observancia general y obligatoria, esto es, el poder legislativo, y dicha facultad ha sido denominada comúnmente como "Supremacía Tributaria", "Potestad Impositiva", "Poder Fiscal", "Poder de Imposición", o bien, "Potestad Tributaria".

Así tenemos, que la potestad tributaria se refiere a la facultad del Estado para crear, exigir, recaudar y destinar contribuciones con el fin de satisfacer el gasto público.

Para Sergio de la Garza, "El Poder Tributario es la facultad del estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas".²

Para el maestro Héctor B. Villegas, "La Potestad Tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial"³

Asimismo, para Carlos M. Giuliani Fonrouge "La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción."⁴

De esto se infiere, que al garantizar el Estado el desarrollo de sus gobernados, de estos debe provenir la mayor parte de sus recursos, aportando una parte de la riqueza generada en el desarrollo de sus actividades, y de esta manera aportar su contribución que constituye el principal recurso financiero del Estado.

En este sentido, la Potestad Tributaria se expresa en la Constitución como la facultad para imponer contribuciones y la forma en que habrá de exigirías, recaudarlas y destinarlas, pues ello es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, poder legislativo establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria.

² De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano, México, Edit. Porrúa, 1990, p.207

³ Villegas Héctor B., op. cit., p.186

⁴ Giuliani Fonrouge Carlos M. Derecho Financiero, Ediciones de Palma, 1993, p. 296

Por tanto, definimos la Potestad Tributaria como la facultad exclusiva conferida al Estado que a través del poder legislativo, establece las contribuciones y la forma en que habrán de exigirse, recaudarse y destinarse para satisfacer el gasto público, así como los mecanismos de solución de controversias derivadas de la obligación fiscal.

Cabe precisar, que la potestad tributaria solo se manifiesta en ley en forma general, pues únicamente el poder legislativo es el órgano a través del cual se exterioriza dicha potestad, pues para aplicar la ley y en su caso dirimir controversias entre los sujetos de la relación tributaria existe el poder ejecutivo y judicial respectivamente.

El autor Sáinz de Bujanda citado por Sergio De la Garza refiere "el poder o soberanía financiera es expresión de la soberanía política, concebida como atributo del estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos, y que el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos."⁵

Valdés Villarreal, citado por el mismo autor, por su parte expresa: "con la soberanía, la potestad comparte de cierto modo las características de poder supremo, en lo económico; inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de los negocios privados; y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la Unión y de funciones o competencia de la autoridad."⁶

El poder tributario se manifiesta en las facultades que el poder legislativo posee para dictar leyes en materia tributaria, y con ello imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, el cual a través del gasto público, realiza

⁵ Citado por De la Garza Sergio, Op. Cit., p. 209

una serie de funciones, entre ellas una diversidad de servicios públicos que los particulares, por sí mismos, no podrían realizar y prestar.

Para obtener los recursos necesarios, el Estado esta obligado a exigir a los particulares que contribuyan al gasto público, es decir, que paguen sus contribuciones, claro esta, sin perder de vista que este pago se efectuara en forma equitativa y proporcional, pues así lo estipula como garantía de los particulares el artículo 31, fracción IV Constitucional, que en la parte conducente señala:

"Artículo 31.

Son obligaciones de los mexicanos:

I...

II...

III...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Por otra parte, y a mayor abundamiento la palabra tributo e impuesto denotan por sí mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, en cambio la palabra contribución tiene una denotación más democrática, en donde el estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente contribuyen para que el Estado pueda realizar sus atribuciones.

Por tal motivo, el ejercicio del Poder Tributario es aquel en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuales son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

⁶ Ibidem, p. 207

Precisando, la potestad tributaria debe considerarse, por un lado supremacía, y por otro, sujeción, es decir, la existencia de un ente (Estado) que se coloca en un plano superior, y frente a él, una masa de individuos ubicados en un plano inferior, que se concretiza en la capacidad potencial que tiene el Estado de obtener ingresos de los individuos y de requerir el cumplimiento de las obligaciones instrumentadas para dicho fin.

Sin embargo, ello no precisa que existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria, sino un sometimiento de las personas a las normas tributarias del Estado, considerado este, como un estado de sujeción.

Así considerada, la potestad tributaria se subordina a las normas constitucionales, normas de grado superior a las normas legales que prevén las concretas relaciones tributarias.

1.2 Características

Antes de abordar las características especiales de la Potestad Tributaria de la Federación, de las Entidades Federativas y Municipios, es importante señalar las características generales de la Potestad Tributaria.

Para algunos autores, la potestad tributaria o poder Tributario contempla los siguientes elementos:

- Abstracto
- Permanente
- Irrenunciable
- Indelegable

Ahora bien, se considera que es abstracto porque el poder tributario existe como una mera facultad del Estado para establecer contribuciones, lo cual indica

que no se materializa en ningún ente o sujeto en particular, es decir, no existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria, sino únicamente como se ha mencionado en párrafos anteriores, un estado de sujeción.

Por otra parte, se dice que es permanente en virtud de que dicho poder surge con el Estado, esto es, deriva de la soberanía de éste, lo que significa que el poder tributario solo puede extinguirse con el Estado mismo, y mientras subsista habrá la facultad de gravar.

Es Irrenunciable, toda vez que el Estado no puede prescindir de él o renunciar al mismo, puesto que sin el poder tributario no podría realizar las funciones para lo cual fue creado, en otras palabras no podría subsistir.

Por último, es indelegable porque el Estado no puede delegar dicho atributo esencial a otro ente, pues como se ha mencionado esta expresa e implícitamente conferido a él.

1.2.1 Características de la Potestad Tributaria de la Federación

Es por todos conocido que en un Estado Federal coexisten poderes tributarios del Gobierno Federal y de los Gobiernos de las Entidades Federativas, por tanto el principio federal consiste en que el gobierno federal y estatal sean independientes uno del otro, aunque actúen coordinados entre sí.

Sin embargo, la idea de federalismo como división de poderes ha evolucionado en la idea de un federalismo cooperativo, es decir, que los niveles de gobierno cooperen entre sí para brindar a la población un buen gobierno.

En un Estado Federal coexisten poderes tributarios del gobierno central o federal y de los gobiernos de las entidades (Estados), a su vez, esos poderes pueden ser igualmente supremos, sin limitaciones o con limitaciones para los

Estados miembros (como sucede en México) o bien los poderes locales pueden estar subordinados al poder central.

En el caso específico de los Estados Unidos Mexicanos el artículo 40 Constitucional establece textualmente lo siguiente:

"Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental."

Por consiguiente, el sistema fiscal mexicano se estructura a través de la limitación de las materias que pueden ser objeto de gravámenes federales, de las que se entienden reservadas a las entidades federativas y de las que pueden servir de base para la integración de las haciendas municipales. En razón de esto, se deriva el principio de que las fuentes de riqueza reservadas a la potestad tributaria de uno de los sujetos activos, no pueden ser gravadas por cualquiera de los otros dos y viceversa.

En ese sentido, en términos de la fracción VII del artículo 73 Constitucional, el Congreso de la Unión, tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Aun cuando ésta es una facultad expresamente concedida a la Federación, los Estados también pueden establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus presupuestos, ya que de no ser así, perderían por completo su soberanía al tener que depender económicamente de la Federación.

Al respecto, el maestro Emilio Margain Manautou, respecto del artículo 73, fracción VII plantea la siguiente tesis interpretativa:

"En la fracción XXIX se enumeran determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que está

impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos en los términos de la fracción VII del mismo artículo 73 Constitucional; o sea, que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede concurrir con los Estados, afectando otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes”⁷

Por consiguiente, si la aludida fracción VII dispone que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, esto es indicativo que su potestad tributaria no tiene más límite que el de las necesidades presupuestarias de la Federación. De tal manera, que si las fuentes gravables a que hace referencia la fracción XXIX resultan insuficientes, esto no impide que el Congreso Federal pueda afectar otras fuentes, pues la fracción VII lo faculta para ello, al señalar que se establecerán todas las contribuciones que se requieran para integrar en su totalidad el presupuesto nacional.

Al respecto, Atchabahian, siguiendo a Hensel Albert expresa lo siguiente: “Se establecen limitaciones, que pueden disponerse en el siguiente modo

1. Distribución de las materias imponibles, con derecho de su completo y exclusivo empleo para las respectivas autoridades, ya sea que se haga mediante, a) La enumeración de dichas materias imponibles, referidas a ambos gobiernos; b) La enumeración para uno de estos, el central o los provinciales, entendiéndose que los restantes son dejados al otro; c) La atribución a un poder, el Federal, de algunas facultades exclusivas como en el caso de México las contenidas expresamente en el artículo 73, fracción XXIX Constitucional y las que resulten de las limitaciones a los Estados contenidas en el artículo 117 de la misma y en el resto de las materias imponibles coinciden tanto el poder tributario federal como los poderes tributarios de las entidades federativas.

⁷ Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, Porrúa, 1999, p. 230

2. Distribución del producto de las recaudaciones, de tal modo que uno de los gobiernos tiene el completo control respecto de las materias imponibles, es decir, cuales han de ser tomadas para aplicar que los dos gobiernos participen de las recaudaciones y ello; a) según un determinado sistema de cuotas, que contemple el reparto del producido total de los impuestos, o bien; b) Uno de los gobiernos recibe un monto definido y el otro la cantidad restante que resultara, en este caso cada posición podría ocuparla cualquiera de los gobiernos.⁸

Por su parte, el referido artículo 73 en su fracción XXIX establece la facultad del Congreso Federal para establecer contribuciones en las siguientes materias:

1. Sobre Comercio Exterior.
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27.
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguro.
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
5. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica.
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - d) Cerillos y fósforos.
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación.
 - f) Explotación forestal.
 - g) Producción y consumo de cerveza.

⁸ Atchabahian, Adolfo. Federalismo y Tributación, Oxford University Press, 1964, p.138.

De la misma fracción se desprende, que las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Es importante mencionar algunas consideraciones que motivan que estas materias estén reservadas para la Federación, así tenemos, que en materia de comercio exterior, a través de la historia se reservó a la Federación la potestad de gravar las importaciones y exportaciones como fuente exclusiva de sus ingresos.

Con respecto al aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27 constitucional es notorio, pues dichos recursos corresponden originariamente a la Nación, y es a través de leyes reglamentarias que la Federación establece participaciones a favor de los estados y municipios; así por ejemplo, cuentan con una participación en la explotación de tierras y bosques nacionales.

Referente a los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, el caso más significativo es el de las vías generales de comunicación, radio y televisión, que bajo ninguna circunstancia pueden ser objeto de contribuciones de los estados o municipios.

La Federación tiene como facultad expresa en el artículo 27, legislar en materia agraria, por lo que se desprende que también es la encargada de legislar su aspecto tributario al tratarse de núcleos de población ejidal y comunal, ya que la fracción XXX del artículo 73, le faculta para expedir leyes que sean necesarias para hacer efectivas todas las facultades que la misma Constitución confiere al Congreso de la Unión.

Precisando, el Fisco Federal en su carácter de sujeto activo de las contribuciones, según se desprende de lo anteriormente expuesto, tiene una doble facultad con respecto a su potestad tributaria, por una parte la expresamente contemplada en la fracción XXIX del artículo 73 que le permite de manera exclusiva imponer tributos sobre las fuentes de riqueza mencionadas con antelación.

Y por otra parte, la que se infiere de lo establecido en la fracción VII del mismo precepto legal, esto es, la que confiere el derecho de gravar en adición a las fuentes de riqueza contempladas en la fracción XXIX, cuando esto sea necesario para integrar el presupuesto federal.

Cabe hacer mención, que el sistema federal mexicano, ha generado problemas económicos para el desarrollo de las entidades federativas, en razón de las limitaciones tributarias a que son sometidos, sin embargo es justificable, pues de otra forma el poder federal estaría amenazado por el poderío de los estados.

1.2.2 Características de la Potestad Tributaria de las Entidades Federativas.

El fundamento constitucional de la potestad tributaria de los estados se encuentra en el artículo 40, que establece la voluntad del pueblo mexicano para constituirse en una República, representativa, democrática, federal, compuesta por estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de la Ley fundamental. Por lo tanto, el fundamento del poder tributario radica en la autonomía y soberanía interna de los estados, ya que la soberanía implica el ejercicio de la potestad tributaria.

Sin embargo, la potestad tributaria de las entidades federativas se ve limitada, ya que solo pueden establecer contribuciones sobre aquellas fuentes que

no constituyen hechos generadores de contribuciones federales, tal y como lo refiere el artículo 124 Constitucional que a letra señala:

"Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados".

Lo anterior estrechamente relacionado con el artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII y X que establecen en la parte conducente lo siguiente:

Los Estados no pueden, en ningún caso:

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII.- Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;

X.- Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice. Asimismo, del artículo 118 de la Carta Magna establece, con respecto a nuestra materia, que tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Por tanto, estos dos preceptos constitucionales contienen una serie de prohibiciones a la actividad económica de las entidades federativas que, a contrario sensu, redundan en atribuciones para el poder federal.

Al respecto cabe hacer mención a la siguiente jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación.

Sexta Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte: CV, Primera Parte

Tesis:

Página: 112

IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE.

"La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (Artículo 73, fracción VII, y 124); b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la federación (Artículo 73, fracción XXIX); c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (Artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII, X y 118)."

Amparo en revisión 1568/65. Lucía Margarita Mantilla de Krause. 29 de marzo de 1966. Unanimidad de 16 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

En el mismo sentido, el pleno de la Suprema Corte de Justicia emitió la siguiente tesis de jurisprudencia:

Sexta Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : CXXXIII, Primera Parte

Tesis:

Página: 77

VEHICULOS PROPULSADOS POR MOTORES TIPO DIESEL Y POR MOTORES ACONDICIONADOS PARA USO DE GAS LICUADO DE PETROLEO, CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE, EN CUANTO EL CONGRESO DE LA UNION SI TIENE FACULTADES PARA ESTABLECERLO Y NO HAY RESERVA CONSTITUCIONAL EN ESTA MATERIA A FAVOR DE LOS ESTADOS.

Los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV, de la Carta Fundamental facultan respectivamente al Congreso y a la Cámara de Diputados para imponer en general las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, de lo que se sigue que tales facultades son ilimitadas en cuanto a las materias que pueden gravarse y que se extienden tanto a las que están reservadas expresa y privativamente al Congreso, como a aquellas en que puede concurrir con los Estados. El que haya materias reservadas exclusivamente a la Federación, conforme a las fracciones X y XXIX del artículo 73 constitucional, no significa que sus facultades impositivas deban limitarse a dichas materias, sino que los Estados están excluidos de ellas. Si bien es verdad que el impuesto citado no está comprendido expresamente en dichas fracciones, ello no impide que la Federación haga uso de las facultades impositivas en que concurre con los Estados. En consecuencia, no habiendo reserva constitucional en esta materia a favor de los Estados, no se infringe el artículo 124 de la Constitución Federal.

(el subrayado es nuestro)

Amparo en revisión 9521/65. Guillermo Perales Garza y coags. 30 de julio de 1968. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

1.2.3 Características de la Potestad Tributaria de los Municipios.

Este apartado merece una especial significación, toda vez que no existe tratándose del municipio la potestad tributaria que posee la federación y las entidades federativas.

En efecto, el municipio carece de potestad tributaria, ya que no puede establecer sus contribuciones directamente, y solo administra su hacienda con base en su competencia tributaria.

En la fracción II, del artículo 115 constitucional se estableció que los municipios administrarán libremente su hacienda, la que se formará con las contribuciones que le señalen las legislaturas de los Estados, con lo cual se dejó en manos de los Congresos Estatales la facultad de asignar las contribuciones que debe recaudar el municipio, situación que lo hace depender, en materia tributaria, del Poder Estatal.

Sin embargo, la experiencia ha demostrado que no puede haber un municipio fuerte y libre si está sujeto a la buena o mala voluntad de la Legislatura Estatal. La carencia de poder tributario limita el fortalecimiento del municipio, impidiéndole ejercer un régimen hacendario decoroso, esto es así, ya que el manejo arbitrario del poder tributario a favor del municipio lo ha mantenido supeditado por falta de autosuficiencia económica.

"A la autonomía política que debe tener el Municipio como un verdadero ente político debe corresponder una autonomía financiera".⁹

Esta afirmación del maestro de la Garza, no significa una autonomía absoluta en el sentido de que los ingresos del municipio no puedan coordinarse con los ingresos de sus respectivos estados, pues como se ha mencionado en

⁹ De la Garza Sergio, Op. Cit., p.240

líneas anteriores, la coordinación entre los tres niveles de gobierno es indispensable para la obtención de los fines de un Estado (Nación), por tanto, las finanzas públicas de las tres entidades deben desarrollarse en una forma armónica en recíproco respeto dentro de sus propios niveles, sin olvidar que el apoyo y cooperación debe ser de los fuertes en beneficio de los débiles, siendo este último el municipio.

Con la reforma al artículo 115 constitucional en 1982, la situación financiera del municipio se mejora en algunos aspectos; en razón de que se le atribuyen materias exclusivas que deberán asignarles los estados, de donde se delimitan fuentes de ingresos que al igual que en el caso de la Federación, sólo le corresponderán a los Estados.

Por lo que a partir de esta reforma, la hacienda municipal ésta formada por:

- a) Contribuciones, fundamentalmente las relativas a la propiedad raíz y sus modificaciones.
- b) Participaciones federales.
- c) Ingresos por los servicios públicos que preste.
- d) Rendimientos de sus bienes.

De lo expuesto, se concluye que a pesar de que el Municipio Libre es considerado la base de la organización política y administrativa del país, no se le otorga poder tributario para establecer sus propias contribuciones o tributos, toda vez que tal poder radica en la Legislatura o Congreso del Estado, aunque este puede administrar y recaudar las contribuciones que lleguen a establecer a su favor.

1.3 Competencia Tributaria

Como bien se analizó en el apartado correspondiente al concepto de potestad tributaria, el poder de gravar es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido; por ello se mencionaba que era un poder tributario abstracto.

Por tanto, cuando se hace referencia a la potestad tributaria se entiende que es la fuerza que emana de la propia soberanía del estado, en tanto que cuando se menciona la competencia tributaria, se hace alusión a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado, específicamente al poder ejecutivo, en virtud de que a éste le corresponde la aplicación de la ley.

Jarach, considera "la potestad tributaria se agota con la creación de la ley y que la actividad administradora de las contribuciones carece de la connotación de potestad en virtud de que no existe una parte del estado en su calidad de sujeto activo, como del particular como sujeto pasivo de la obligación tributaria"¹⁰

Fonrouge, por su parte expresa "el poder tributario se manifiesta en la creación de la ley y que paralelamente se encuentra la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa, lo cual se denomina competencia tributaria."¹¹

Lo antes expuesto, se traduce en que la ley emanada de la potestad tributaria de la federación o entidades federativas, al concretarse en la actividad o situación de los particulares, estos últimos quedan sometidos a la competencia tributaria del Ejecutivo, el cual la ejercerá de acuerdo a las normas que existan para tal efecto.

En otras palabras, la competencia tributaria consiste en la facultad que tiene el Ejecutivo para recaudar el tributo, una vez que se ha producido el hecho generador.

¹⁰ Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1969, p. 23

En el Estado coexisten estructuras político administrativas federales, estatales y municipales, en consecuencia es necesario que este ente cuente con un sistema competencial debidamente definido que señale las atribuciones y límites tanto al ámbito federal como de las entidades federativas y municipios.

Lo anterior deriva de la propia Constitución, al establecer en su artículo 41 textualmente lo siguiente:

"El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal."

Por tanto, de acuerdo con el sistema federal mexicano y según se desprende del artículo 31, fracción IV de la Constitución, tres son los sujetos activos:

- a) La Federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal.
- b) Los Estados o entidades federativas (incluido el Distrito federal) y
- c) Los municipios.

Por ello, suele acontecer que coincidan las titularidades del poder tributario y de la competencia tributaria en una misma entidad, así el Gobierno Federal es titular del poder tributario para gravar ciertas fuentes de riqueza, y a su vez es titular de la competencia tributaria para el cobro de dichos impuestos. Pero también, sucede que el titular de la competencia tributaria sea el municipio y el titular del poder tributario sobre el mismo tributo la entidad federativa en donde se encuentre el municipio, pues cabe recordar que el municipio carece de poder tributario.

¹¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. Cit., p.290.

Entonces, es de concluir que corresponde al Poder Ejecutivo, en su carácter de administrador fiscal, con fundamento en el artículo 89 fracción I Constitucional, promulgar y ejecutar las Leyes que expida en Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, lo que se traduce en determinar o el comprobar cuando sean producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esa contribuciones.

Así debemos entender que la competencia tributaria se ejerce a través del poder ejecutivo, quien aplica la legislación tributaria y provee en la esfera administrativa para su cumplimiento, lo cual realiza a través de la Administración Tributaria.

Entonces, la competencia tributaria como ha quedado precisado, se ejerce cuando el Estado recauda o hace efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle como consecuencia de la realización de hechos que han sido señalados por la ley tributaria como generadores de créditos fiscales, en el entendido de que debe no solo recibir el pago, sino además, cuando se trata de sistemas como el nuestro de autodeterminación de los gravámenes, comprobar la debida observancia de las obligaciones tributarias a través de los medios de revisión que señala la ley, y en caso de que se incumpla, determinar el monto del adeudo y asegurar su pago.

1.4 Características de la Competencia Tributaria

Dentro de las características de la competencia tributaria encontramos las siguientes:

1.-Limitada.- La competencia tributaria, encuentra ciertos límites que son establecidos principalmente en los ordenamientos legales.

En efecto, en el momento en que la Federación grava fuentes de riqueza en forma exclusiva, es evidente que las entidades federativas se encuentran limitadas en su potestad y competencia tributaria, pues de ninguna manera pueden gravar contribuciones reservadas expresamente a la Federación, únicamente pueden obtener participaciones de dichas contribuciones vía Convenios de Coordinación y Convenios de Colaboración Administrativa en materia fiscal.

De tal suerte, como se indico en párrafos anteriores, al momento en que la Federación cuenta con una potestad tributaria ilimitada, puede en cualquier momento gravar fuentes de riqueza que también son gravadas por las entidades federativas, pues así se lo permite la fracción VII del artículo 73 constitucional, y con ello tener competencia en contribuciones que forman parte de los Estados; por tanto, podríamos afirmar que la Federación cuenta con una competencia tributaria ilimitada.

2.-Delegable.- Es importante distinguir la competencia tributaria que se presenta en los Convenios de Coordinación Fiscal y los Convenios de Colaboración Administrativa en materia fiscal, toda vez que tratándose del primero no se puede manifestar una delegación de facultades, pues entidades federativas y municipios lo único que hacen es reservarse sus facultades respecto de ciertas contribuciones. Así, por ejemplo, al momento de que celebran Convenios de Coordinación respecto de determinados tributos, lo que convienen no es delegar facultades, sino armonizar su ejercicio y administración, con el propósito de que las entidades federativas y municipios obtengan participación en determinados gravámenes federales.

Por el contrario, cuando la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios celebran Convenios de Colaboración Administrativa en materia fiscal, como su nombre lo indica existe una colaboración entre dichos niveles de gobierno, por tanto, se entiende que se delegan facultades con la finalidad de que la entidad a quien se le transmiten tales facultades pueda ejercer la función

operativa de recaudación, fiscalización y administración de los impuestos y derechos federales, pues de otra forma sería imposible dicha colaboración, al no tener la entidad autoridad para realizar actos que son competencia originaria de la Federación.

En atención a lo anterior, el Poder Judicial Federal emite la siguiente jurisprudencia:

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: I Segunda Parte-1

Página: 211

COORDINACIÓN FISCAL. NO EXISTE DELEGACIÓN DE FACULTADES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, AL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, EN LOS TERMINOS DE LOS ARTÍCULOS VIGESIMOPRIMERO Y TRIGESIMO DEL ACUERDO A AMBAS AUTORIDADES PARA LA COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA SEGUNDA EN MATERIA FISCAL FEDERAL. (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE 21 DE DICIEMBRE DE 1983). Los artículos vigésimo primero y trigésimo del acuerdo de colaboración de 21 de diciembre de 1983, no deben confundirse en su interpretación, como si se tratase de una misma disposición jurídica, porque esos preceptos contemplan dos situaciones de derecho diversas entre sí. En efecto, el artículo vigésimo primero previene la concurrencia de facultades entre la Secretaría de hacienda y Crédito Público y el Departamento del Distrito Federal, para llevar a cabo los actos de administración tributaria que se precisan en los artículos segundo y tercero de dicho acuerdo, lo que se desprende de la lectura de ese numeral. Pues de conformidad con el mismo, los órganos centralizados supraíndicados, pueden realizar en forma separada, cada uno por su lado, las funciones operativas de administración de los impuestos y derechos Federales a que se alude en el artículo segundo (al valor agregado, sobre tenencia o uso de vehículos

excepto aeronaves, sobre la renta, sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, etc.), o bien, colaborar en dichas funciones que consisten, según el artículo segundo, en el registro Federal de contribuyentes, en la recaudación, notificación, cobranza, informática, asistencia al contribuyente, en la realización de consultas y autorizaciones, fiscalización, liquidación, imposición y condonación de multas, resolución de recursos administrativos e intervención en juicio. Dicho en otro giro: respecto a un mismo contribuyente, una sola de las entidades centralizadas, puede realizar todos esos actos de administración en torno a un impuesto o derecho determinado, hasta el surgimiento de la cosa juzgada en cuanto al mismo; o bien, ambas autoridades pueden colaborar en esa determinación, bien sea, realizando los actos de fiscalización y otra los actos de liquidación, etc., pues no de otra suerte puede interpretarse esa disposición cuando prescribe: "la Secretaría podrá en cualquier tiempo ejercer las atribuciones a que se refiere este acuerdo, aunque hayan sido conferidas expresamente al Departamento, pudiendo hacerlo en forma separada o conjunta con este último". En estas condiciones, a la luz de ese precepto, es insostenible que en el acuerdo de colaboración exista, en absoluto, una delegación de las facultades que corresponden a la Secretaría de Hacienda, en términos de las leyes Federales reguladoras de tales impuestos y derechos, hacia el Departamento del Distrito Federal, y si resulta claro que lo que el legislador previno en ese acuerdo, fue una colaboración entre ambos, en las funciones operativas inherentes a los mismos. Esto es, no se estableció una competencia exclusiva para el Departamento, sino una concurrencia de facultades, lo que se robustece con la definición del sustantivo "colaboración" que forma parte de la denominación del acuerdo de marras: Colaboración. F. Acción y efecto de colaborar/"Colaborar. Intr. Trabajar con otra u otras personas..." (Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, Decimonovena Edición). Ahora bien, en el artículo trigésimo en forma alguna se condiciona a la competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a los supuestos que lo conforman, al contrario, el legislador prescribió la exclusión de determinadas facultades conferidas al Departamento, como sanción por el incumplimiento de las obligaciones que en ese acuerdo se le atribuyen; así como la facultad

de dicho órgano para dejar de ejercer alguna o varias de las funciones, mismas que se reasignan en forma exclusiva a la autoridad Federal a quien pertenecen, lo que se demuestra con la copia textual de ese artículo: "Trigésimo. La Secretaría podrá turnar a su cargo exclusivo cualquiera de las atribuciones que conforme a este acuerdo ejerza el departamento, cuando este incurra en el incumplimiento de alguna de las obligaciones señaladas en el mismo y mediante aviso por escrito efectuado con anticipación. El Departamento podrá dejar de ejercer alguna o varias de esas atribuciones, en cuyo caso, dará aviso previo por escrito a la Secretaría..." Lo anterior, porque la coordinación fiscal no significa pérdida de atribuciones por parte de la autoridad a la que le corresponden, sino una armonización en su ejercicio, cuyo objeto fundamental es la participación de las entidades federativas, Municipios y Distrito federal, en el rendimiento de determinados gravámenes, bien que estos correspondan en forma exclusiva a la Federación, como lo determina el artículo 73, fracción XXIX, de la Carta Magna; o bien en los gravámenes en los que exista coincidencia tributaria, porque constitucionalmente pueden ser establecidos tanto por la Federación como por las entidades federativas (artículo 73, fracción VII, 117 y 124 del Código Político), como sucede, en otros, con el impuesto al valor agregado. Así pues, interpretando el artículo vigesimoprimer del acuerdo en comento, en concordancia con la exposición de motivos preinserta, resulta claro que la coordinación de facultades no es una delegación, sino una armonía, un concierto o colaboración de dichas facultades, tanto en la participación de los ingresos, como en su administración, con el objeto fundamental de evitar la doble o triple tributación, pues las entidades que los celebren deben renunciar a legislar sobre dichos impuestos y derechos o a mantener en suspenso la vigencia de esa legislación, si la hubiere, en tanto dura el convenio.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Revisión fiscal 8/88. Construcciones Urbanas Nacionales, S.A. 12 de abril de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Gerardo David Góngora Pimentel. Secretaria: María Guadalupe Saucedo Zavala.

A mayor abundamiento, la delegación de facultades de la autoridad surge cuando a través de un ordenamiento legal se faculta a una autoridad administrativa jerárquicamente superior a delegar sus facultades a otra autoridad administrativa inferior con el propósito de lograr una eficiencia en la aplicación de las atribuciones que le son encomendadas a cada una de ellas, esto es, una delegación de atribuciones en las funciones propias de cada autoridad.

Para ejemplificar lo anterior, se enuncia la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por el Poder Judicial Federal:

Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIII, Marzo de 2001

Tesis: I.1o.A.38 A

Página: 1731

Materia: Administrativa

Tesis aislada

COMPETENCIA, FUNDAMENTO DE LA, EN CASO DE DELEGACIÓN DE FACULTADES.

La delegación de facultades, como una técnica de transferencia de una competencia propia de un órgano superior de la administración pública a favor de un órgano inferior, persigue como propósito facilitar los fines del primero, cuya justificación y alcance se encuentran en la ley orgánica, reglamento interior o acuerdo del titular, y si bien es cierto que para el perfeccionamiento del acto delegatorio se requiere la reunión de varios requisitos de índole legal, entre otros, la existencia de dos órganos, el delegante y delegado, la titularidad por parte del primero de dos facultades, una que será transferida y otra la de delegar y la aptitud del segundo para recibir una competencia por la vía de la delegación, tales requisitos son necesarios para la emisión del acuerdo delegatorio; sin embargo, cuando el delegado emite un acuerdo por

virtud de tal delegación, su competencia queda fundamentada en la medida en que se cita el acuerdo delegatorio y la fecha de publicación en el órgano de difusión oficial, pues de estimar que el delegante tiene que manifestar expresamente dicha delegación en cada uno de los actos que emita el delegado por virtud del acuerdo delegatorio, éste perdería su razón de ser, que no es otra cosa más que facilitar los fines del delegante. **PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

Amparo en revisión 5841/99. Unión de Crédito Regional Oriente de la Ciudad de México, Zona Metropolitana, S.A. de C.V. 18 de agosto de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Ronzon Sevilla. Secretaria: Úrsula Hernández Maquivar. Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, Materia Administrativa, página 482, tesis 661, de rubro: "DELEGACIÓN DE FACULTADES."

3.-No es permanente.- La Competencia Tributaria está sujeta a las figuras de la caducidad y la prescripción, precisamente porque se trata de facultades delegables, pues únicamente son transmitidas temporalmente vía los acuerdos antes citados, toda vez que el ente que las cede puede ejercer nuevamente las atribuciones que concedió.

La caducidad es una especie de sanción que la Ley le impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal, mientras que la prescripción es el medio para adquirir bienes o liberarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley.

1.5 Diferencias entre Potestad Tributaria y Competencia Tributaria.

Una vez tratadas la potestad tributaria y la competencia tributaria respectivamente, podrían presentarse ciertas confusiones que derivan de la semejanza que presentan ambas figuras, toda vez que ambas se refieren a

facultades concedidas por la carta fundamental a ciertos órganos del Estado; para ejemplificar de forma clara las principales diferencias entre dichas figuras, es necesario establecer el siguiente cuadro comparativo:

Potestad Tributaria	Competencia Tributaria
Facultad para imponer contribuciones (establecer, exigir, recaudar y destinar).	Facultad para hacer efectiva una contribución.
Se manifiesta mediante la emisión de leyes.	Se manifiesta mediante la aplicación de esas leyes.
Facultad Abstracta.	Facultad Concreta.

1.6 Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y la Colaboración Administrativa entre la Federación y las Entidades Federativas.

Ciertamente, en el momento en que la Federación y las entidades federativas cuentan con la potestad tributaria para imponer tributos, asimismo con la competencia tributaria para su recaudación y administración, surge una problemática respecto a la coordinación entre los tres niveles de gobierno; como consecuencia de ello, se crea la Coordinación Fiscal, la cual busca solucionar el conflicto derivado de la concurrencia tributaria y sobre todo fortalecer el pacto federal.

De esa forma, se han realizado tres convenciones nacionales fiscales y gran número de reuniones nacionales de funcionarios fiscales estatales y federales, siempre procurando la coordinación de la Federación y las entidades federativas en materia fiscal.

Ahora bien, con el fin de establecer en que consiste la coordinación fiscal, debemos precisar que se trata de una participación proporcional emanada de la propia Constitución y de la Ley de Coordinación Fiscal, que se otorga a las

entidades federativas por el rendimiento que producen los impuestos federales, cuando estas han intervenido en su recaudación y administración por autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De lo anterior, se desprenden los siguientes elementos:

1. Solo puede existir a partir de una disposición de carácter constitucional (artículo 73 fracción XXIX último párrafo) debidamente reglamentada por la Ley Federal secundaria aplicable a la materia de que se trate, cumpliendo así el principio de legalidad.
2. Presupone la existencia de contribuciones federales, sin embargo, no se debe olvidar que uno de los objetivos de la coordinación es evitar la concurrencia fiscal, por tanto, también se contempla la contribución de carácter local.
3. Las entidades federativas intervienen en la recaudación y administración del tributo federal previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
4. La entidad federativa coordinada recibe una participación proporcional de los rendimientos fiscales obtenidos por la Federación, según lo marque la Ley de Coordinación Fiscal.

A mayor precisión, la fracción XXIX último párrafo del artículo 73 de la Constitución Política indica textualmente lo siguiente:

"Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica."

Por su parte la Ley de Coordinación Fiscal que es reglamentaria de la norma constitucional antes citada, en su artículo 1° señala lo siguiente:

“Artículo 1o.- Esta Ley tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Cuando en esta Ley se utilice la expresión “Entidades”, ésta se referirá a los Estados y al Distrito Federal.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta Ley. Dichos Estados y el Distrito Federal participarán en el total de impuestos federales y en los otros Ingresos que señale esta Ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen”.

Como se advierte, tanto la Federación como las entidades federativas a simple vista se ven beneficiadas con este sistema de coordinación fiscal, toda vez que permite a la Federación recaudar apropiadamente las contribuciones federales que solo ella tiene derecho a gravar, pues de no coordinarse con los estados le sería difícil su recaudación dado la gran población y extensión de nuestro territorio; por otra parte las entidades federativas se ven beneficiadas proporcionalmente de las contribuciones que recauda para la Federación; en razón de que obtiene ingresos de contribuciones que de ninguna otra forma podría obtener, dado el carácter federal de las mismas.

Efectivamente, la coordinación ofrece situaciones favorables que se traducen en impedir la existencia de tributos locales sobre ingresos gravados por la Federación, evitando así la concurrencia fiscal y la doble tributación, generando al

mismo tiempo recursos tributarios a las entidades federativas. A mayor abundamiento y dejando claro lo que es la concurrencia tributaria, esta se presenta cuando tanto la Federación como las entidades federativas gravan con dos o más tributos diferentes, una misma fuente.

En otro orden de ideas, el instrumento básico para la operación del sistema de coordinación fiscal es el Convenio de Coordinación que celebran las diferentes partes a fin de lograr los objetivos que persigue la Ley de Coordinación Fiscal.

Al respecto, el artículo 10 de la Ley de Coordinación Fiscal expresa:

"Los Estados que deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir las participaciones que establezca esta Ley, lo harán mediante convenio que celebren con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que deberá ser autorizado o aprobado por su Legislatura. También, con autorización de la Legislatura podrán dar por terminado el convenio.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de que se trate, ordenarán la publicación en el Diario Oficial de la Federación y en el Periódico Oficial del Estado, respectivamente, del convenio celebrado, por el cual el Estado se adhiera; del acto por el que se separe del sistema; y de los decretos de la Legislatura del Estado por los cuales se autoricen o se aprueben dichos actos, que surtirán efectos a partir del día siguiente a la publicación que se efectúe en último lugar..."

Asimismo, forma parte fundamental el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que se publica en el Diario Oficial de la Federación, el cual se encuentra señalado en el artículo 13 de la referida Ley, y que textualmente indica:

" El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de los Estados que se hubieran adherido al Sistema

Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de registro federal de contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades o de los Municipios cuando así se pacte expresamente.

En los convenios a que se refiere este artículo se especificarán los ingresos de que se trate, las facultades que ejercerán y las limitaciones de las mismas. Dichos convenios se publicarán en el periódico oficial del Estado y en el Diario Oficial de la Federación, y surtirán sus efectos a partir de las fechas que en el propio convenio se establezcan o, en su defecto, a partir del día siguiente de la publicación en el Diario Oficial de la Federación...”

La coordinación fiscal como ha quedado señalado da lugar a la participación en los rendimientos de los tributos federales, para lo cual se hace necesario la creación de diferentes fondos como son:

- Fondo General de Participaciones
- Fondo de Fomento Municipal

Estos fondos se crean con diversos porcentajes que señala la propia Ley de Coordinación Fiscal.

Así, el Fondo General de Participaciones tal y como lo establece el artículo 2 de la propia ley se constituye con el 20% de la recaudación federal participable que obtenga la Federación en un ejercicio. Esta recaudación será la que obtenga la Federación por todos sus impuestos, así como por los derechos sobre la extracción de petróleo y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos.

No se incluirán en la recaudación federal participable, los derechos adicionales o extraordinarios, sobre la extracción de petróleo.

Tampoco se incluirán en la recaudación federal participable, los incentivos que se establezcan en los convenios de colaboración administrativa; ni los impuestos sobre tenencia o uso de vehículos y sobre automóviles nuevos, de aquellas entidades que hubieran celebrado convenios de colaboración administrativa en materia de estos impuestos; ni la parte de la recaudación correspondiente al impuesto especial sobre producción y servicios en que participen las entidades en los términos del artículo 3o-A de la propia Ley; ni la parte de la recaudación correspondiente a los contribuyentes pequeños que las entidades incorporen al Registro Federal de Contribuyentes en los términos del artículo 3o-B de la misma Ley; ni el excedente de los ingresos que obtenga la Federación por aplicar una tasa superior al 15% a los ingresos por la obtención de premios a que se refieren los artículos 130 y 158 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por otra parte, del 1% de la recaudación federal participable, un 16.8% se destinará a formar un Fondo de Fomento Municipal, y un 83.2 % incrementará dicho Fondo y sólo corresponderá a las Entidades que se coordinen en materia de derechos, siempre que se ajusten estrictamente a los lineamientos establecidos en el artículo 10-A de la Ley.

Los Municipios recibirán como mínimo el 20% de la participación que le corresponda al estado.

Ahora bien, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y el órgano hacendario de cada entidad federativa, participarán en el desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través de:

1.- La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.

II.- La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

III.- El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC).

IV.- La Junta de Coordinación Fiscal.

De esta forma, la Ley de Coordinación Fiscal Pretende:

- a) Coordinar el sistema fiscal de la federación, con el de los estados, municipios y Distrito Federal.
- b) Organizar el Fondo General de Participaciones y de Fomento Municipal.
- c) Fijar las participaciones a las entidades federativas.
- d) Regular la forma de colaboración administrativa.
- e) Establecer organismos para el manejo de la coordinación.
- f) Evitar la concurrencia fiscal.

CAPITULO II

2.1 Concepto de Recurso

Antes de abordar el tema referente al recurso administrativo, es necesario precisar el concepto general de recurso, toda vez que ello nos permitirá tener un parámetro de los elementos que encierra el recurso, para posteriormente delimitar los aspectos específicos del recurso en materia administrativa.

De esta forma, en el diccionario para juristas el término recurso "deriva (del latín *recursus*). Es la acción concedida por la ley al interesado en un juicio o en otro procedimiento para reclamar contra las resoluciones, ya sea ante la autoridad que las dictó, ya ante alguna otra."¹²

Para Luis Ribo Duran, el "recurso es un proceso especial de impugnación en el que se crítica y revisa el resultado procesal obtenido en la tramitación de un proceso principal. En este sentido, el recurso tiende a garantizar la corrección de cualquier procedimiento. Cuando el recurso esta previsto con carácter normal, no se exigen motivos determinados para interponerlo y no se limitan los poderes judiciales del tribunal que ha de resolver el recurso, se dice que se trata de recurso ordinario. En caso contrario, se habla de recurso extraordinario, aunque también existen los recursos excepcionales que se presentan cuando el proceso de impugnación no afecta a la firmeza de la resolución recurrida, sino a su autoridad de cosa juzgada material."¹³

Por su parte, Alberto Garrone en su Diccionario Jurídico establece que "el recurso es el acto procesal en cuya virtud la parte que se considera agraviada por una resolución judicial pide su reforma o anulación, total o parcial, sea al mismo juez o tribunal que la dictó, o a un juez o tribunal jerárquicamente superior."¹⁴

¹² Palomar de Miguel, Juan. Diccionario para Juristas, Ed. Porrúa, México, 2000, p. 1150.

¹³ Ribo Duran, Luis. Diccionario de Derecho, Ed. Bosch, Barcelona, 1996, p.515.

¹⁴ Garrone, José Alberto. Diccionario Jurídico parte III, Ed. Abeledo- Perrot, Buenos Aires, 1987, p.247.

De lo anterior, se desprende que el recurso es el medio jurídico que el particular posee para combatir los actos ejecutados por la autoridad, por tanto, es requisito que el recurso este previsto en ley como medio de impugnación, y según lo especifique la ley correspondiente, pueda ser del conocimiento de la autoridad que emitió la resolución impugnada, o bien alguna otra, como el superior jerárquico u otro órgano administrativo, y con la finalidad de que el particular obtenga una modificación o anulación de la resolución combatida.

En razón de lo antes expuesto, podemos pasar a estudiar el recurso administrativo, toda vez que tenemos conocimiento del fin que persigue el mismo, como es la revisión del acto combatido, para en caso de estar dictado en forma ilegal, obtener su modificación o anulación.

2.2 Recurso Administrativo

Sin duda, la potestad tributaria analizada en el capítulo anterior nos deja bien claro el poder legítimo que tienen las esferas de gobierno de un Estado para establecer contribuciones necesarias para sufragar los gastos y necesidades de una población, asimismo la forma en que el gobierno en sus diferentes niveles aplica la ley tributaria, se organiza y crea figuras como el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, con el propósito de tener eficacia en la obtención de ingresos y evitar desde luego, la doble tributación.

Ante tal circunstancia, es evidente que los órganos de gobierno encargados de aplicar las leyes tributarias están expuestos a incurrir en errores al momento de realizar las funciones de aplicación o interpretación de la ley, ya sea en perjuicio del contribuyente o de la propia administración pública, por tal motivo se hace necesario contar con medios de impugnación como el recurso administrativo que permitan a los particulares u organismos controvertir resoluciones administrativas que lesionen sus intereses jurídicos.

En efecto, en un Estado de derecho el principio básico es la legalidad de los actos ejecutados por la Administración Pública, es decir, que estos actos se funden en leyes u ordenamientos legales, esto es así, toda vez que los órganos a través de los cuales actúa la Administración Pública, están subordinados a la ley, y en consecuencia el particular tiene el derecho de exigirles se ajusten a la ley y cumplan cada uno de los elementos propios del acto administrativo, como son la competencia, motivo, objeto, finalidad y forma.

De esta manera, Serrra Rojas en su obra Derecho Administrativo expresa: "El principio de legalidad es la piedra angular del Estado de derecho, que abarca todos los aspectos de la acción de los órganos públicos. Toda actuación irregular de la Administración Pública, que ocasione a un particular un agravio debe de ser corregida dentro del orden jurídico."¹⁵

De tal suerte, el particular o gobernado puede exigir a la administración ajuste su actuar a las normas legales establecidas para tal efecto, y en consecuencia, los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo a los elementos del acto jurídico, y en caso de incumplimiento acudir a los recursos o medios de defensa para su aplicación o restablecimiento.

Es necesario mencionar, que el recurso administrativo como apreciamos anteriormente, surge de actos de mala aplicación o interpretación de la ley, sea por la falta de conocimiento o eficacia del personal que la aplica, o bien por lagunas de la propia ley, por tanto es de considerarse que los actos de los inferiores deben estar sujetos a revisión por las autoridades superiores.

Lo anterior justifica la existencia del recurso administrativo, pues se pretende que la autoridad superior conozca y resuelva el recurso administrativo interpuesto en contra de una resolución administrativa emitida por una autoridad

¹⁵ Serrra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo segundo curso, 19ed., Ed. Porrúa, México, 1999, p.724.

jerárquicamente inferior, lo cual sin duda, crea ventajas y desventajas que más adelante se analizarán.

No se debe pasar por alto, que otro de los motivos de la existencia del recurso administrativo es evitar cargas excesivas de trabajo a los órganos jurisdiccionales.

De esta forma, a los particulares se les dota de recursos o medios de defensa ante la propia Administración Pública, por virtud de los cuales puede lograrse la nulificación de los actos o resoluciones dictadas con violación a la ley aplicada.

De lo anterior, surge la importancia de precisar qué es un recurso administrativo, cómo se compone y cuál es su finalidad, pues ello nos dará la pauta para llegar a estudiar el tema central de la presente investigación. Por tanto, a continuación se estudiará el concepto de recurso administrativo.

2.2.1 Concepto de Recurso Administrativo

De lo expuesto con anterioridad, tenemos que el recurso administrativo según lo refiere Gabino Fraga "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."¹⁶

Para el maestro Serra Rojas, "el recurso administrativo es un medio ordinario de impugnación y directo de defensa legal que tienen los gobernados afectados, en contra de un acto administrativo que lesione su esfera jurídica de

¹⁶ Fraga Gabino. Derecho Administrativo, 37ed., Ed. Porrúa, México, 1998, p.435.

derechos o intereses, ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule, reforme o modifique, una vez comprobada la ilegalidad o inoportunidad del acto, restableciendo el orden jurídico violado, en forma económica, sin tener que agotar un procedimiento jurisdiccional."¹⁷

Por su parte, Emilio Margain Manautou refiere, "el recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida."¹⁸

A nuestro juicio, la definición del profesor Serra Rojas es la que más reúne los elementos característicos del recurso administrativo, y que más adelante se estudiarán.

Por tanto, podemos señalar que el recurso administrativo es el medio de defensa legal al alcance de los particulares para impugnar ante la autoridad que marque la ley respectiva, los actos y resoluciones dictados en perjuicio de su esfera jurídica, por violaciones al ordenamiento legal aplicado o falta de aplicación de la disposición debida, con la finalidad de anular, revocar o modificar dicha resolución y restituir el interés lesionado.

El recurso administrativo en consecuencia, origina una controversia entre la administración y el administrado, de cuya resolución pueden conocer los tribunales.

Por ello, es importante precisar si el ordenamiento conforme al cual se emitió el acto o en otro de naturaleza general existe algún medio de defensa ante

¹⁷ Serra Rojas, Andrés, op cit., p. 727.

¹⁸ Margain Manautou, Emilio. El Recurso Administrativo en México, 5ed., Ed. Porrúa, México, 1999, p.18.

la propia autoridad administrativa, pues de estar previsto la resolución no tiene, para un tribunal, el carácter de definitiva.

De tal suerte, que la importancia del recurso administrativo radica en que normalmente la ley establece que sea improcedente acudir ante los órganos jurisdiccionales si en el orden administrativo existe algún medio de defensa que permita al gobernado obtener la anulación del acto administrativo y legal.

En ese sentido, y específicamente en nuestra área de estudio, el código fiscal de la federación en su artículo 202, fracción VI señala lo siguiente:

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

VI. Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa."

Ahora bien, como se mencionó con antelación el recurso administrativo toma importancia porque permite a la administración revisar sus actos a instancias del particular, cuando este se encuentre agraviado por una resolución ilegal, por lo cual de resultar fundado dicho recurso, se puede modificar, revocar o nulificar para restituir sin mayor problema la legalidad en el acto administrativo.

De ahí, que el recurso administrativo tenga las siguientes ventajas:

- Es un eficaz control de legalidad en la actividad de la autoridad administrativa.
- Permite a la autoridad administrativa corregir sus deficiencias, sin tener que recurrir a un órgano jurisdiccional, asimismo, conocer las lagunas que presenta la ley tributaria, o bien, la indebida aplicación de la misma.
- El particular puede por si mismo interponer el recurso, evitando con ello gastos innecesarios.
- Se evita la carga excesiva de trabajo a los órganos jurisdiccionales.

- En caso de que el recurso sea favorable al particular, le será más rápida la justicia administrativa.

Sin embargo, se pueden presentar los siguientes inconvenientes:

- Que el funcionario público que resolverá el recurso siempre le otorgue la razón a la administración pública.
- La autoridad emisora de la resolución impugnada puede acordar con el superior jerárquico en asuntos de trascendencia, cómo evitar errores o precisar argumentos que no nulifiquen el acto.

Es importante señalar, que el recurso administrativo cumple una función adecuada por las ventajas antes apuntadas, ahora, para desvirtuar esas posibles desventajas, es necesario que la Administración Pública cree la confianza en el particular resolviendo los recursos que se interpongan con toda imparcialidad, y de esa manera lograr en forma cabal el objetivo que persigue la interposición de un recurso que es la justicia administrativa.

2.2.2 Elementos

Antes de abordar los elementos del recurso administrativo, es conveniente precisar su naturaleza jurídica, pues muchos han considerado al recurso administrativo como un medio de defensa que dirime controversias más sobre cuestiones de hecho que de Derecho, libre de todo tecnicismo, sin embargo, el recurso administrativo sí cumple con determinados formulismos o técnica jurídica, toda vez que siendo este un medio de defensa, debe contener no solo los hechos del caso, sino también los agravios que causa el acto impugnado, es decir, las situaciones que lesionan el interés jurídico del particular, derivadas de la aplicación del acto de autoridad, asimismo las pruebas, con las que se pretende demostrar la ilegalidad del acto administrativo.

Lo anterior es de gran importancia, en razón de que el recurso administrativo es un medio de defensa para pedir justicia y lograr el restablecimiento legal de la resolución administrativa impugnada, tan es así, que el particular cuenta con la posibilidad de acudir al juicio contencioso administrativo formulando nuevos argumentos que no expresó en el recurso administrativo, y de los cuales el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debe estudiar al momento de resolver el juicio, tal y como se desprende del artículo 197 último párrafo del código tributario, al señalar que si la resolución que ponga fin al recurso administrativo no satisface el interés jurídico del recurrente y éste la controvierte, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continué afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

Lo anterior relacionado con lo dispuesto en el párrafo cuarto del artículo 237 del mismo código, el cual indica textualmente:

"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."

En relación a lo antes expuesto, se enuncia la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por el Poder Judicial Federal:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Febrero de 1998

Tesis: IV.2o. J/22

Página: 456

TRIBUNAL FISCAL. SUS SENTENCIAS DEBEN ANALIZAR TODOS LOS CONCEPTOS DE ANULACIÓN HECHOS VALER EN EL JUICIO DE NULIDAD, AUN AQUELLOS NO PROPUESTOS EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO CUYA RESOLUCIÓN SE IMPUGNA (ARTÍCULO 197 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN REFORMADO).

En virtud de la reforma al artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, que entró en vigor el primero de enero de mil novecientos noventa y seis, el actor en el juicio de nulidad está autorizado para hacer valer conceptos de impugnación no propuestos en el recurso administrativo correspondiente, contrario a lo que sucedía bajo la vigencia del texto anterior; solamente que para salvar la observancia de los principios de preclusión, definitividad, litis cerrada y paridad procesal, involucrados en los artículos 125, 132, 202, fracciones V y VI, y 215 del código tributario, el tercer párrafo de la misma disposición legal crea la ficción de que, en ese supuesto de conceptos de impugnación novedosos, se entenderá que el actor está controvertiendo en la demanda de nulidad, simultáneamente, tanto la resolución recaída al recurso administrativo, como el acto atacado a través del recurso, a fin de que el Tribunal Fiscal de la Federación, ante tal apariencia de la ley, pueda pronunciarse sobre los nuevos motivos de nulidad. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 624/97. Ramiro A. Saracho Valle. 5 de noviembre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretaria: Myrna Gabriela Solís Flores. Amparo directo 680/97. Partes de Televisión de Reynosa, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretario: Juan Antonio Ramos Padilla. Amparo directo 678/97. Partes de Televisión de Reynosa, S.A. de C.V. 27 de noviembre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Rodolfo R. Ríos Vázquez. Secretario: Jesús S. Fraustro Macareno. Amparo directo 679/97. Partes de Televisión de Reynosa, S.A. de C.V. 27 de noviembre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: José Luis Arellano Pita. Secretario: Eduardo Ochoa Torres. Amparo directo 794/97. Partes de Televisión de Reynosa, S.A. de C.V. 21 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretario: Juan Manuel Rodríguez Gámez.

Precisado lo antes expuesto, tenemos que los elementos necesarios o constitutivos del recurso administrativo son los siguientes:

a) El recurso administrativo debe estar establecido en el ordenamiento legal correspondiente:

En efecto, el recurso administrativo debe necesariamente estar previsto en un ordenamiento formal y materialmente legislativo, pues solamente así, se presume su obligatoriedad; ahora bien, en el supuesto de que la ley no contemple recurso alguno pero su reglamento sí, éste último de ninguna manera puede obligar al particular a su interposición, pues de ser así, estaría por encima de la ley, lo cual jurídicamente no es posible, por tanto, el recurso tratándose de un reglamento se vuelve optativo.

Al respecto, el Poder Judicial se ha pronunciado al resolver el amparo directo 1473/88. Cárdirgan, S.A. de C.V. 28 de septiembre de 1988, el cual indica lo siguiente:

Instancia: Tribunales Colegados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte : II Segunda Parte-2
Tesis:
Página: 459

RECURSOS ADMINISTRATIVOS. DEBEN ESTAR ESTABLECIDOS EN LAS LEYES. INTERPRETACION DE LOS ARTICULOS 23, FRACCION VI, DE LA LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION Y 202, FRACCION IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Al exigir el legislador, en la fracción IV del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación, que el juicio de nulidad debe ser sobresido por improcedente, en virtud de que no se promovió algún medio de defensa en los términos de

las leyes o porque no se interpuso algún recurso, según la fracción VI, debe entenderse que se refiere a aquellos medios de defensa o recursos administrativos establecidos en leyes en sentido formal, es decir, la expresión: "en los términos de las leyes", ha de interpretarse estrictamente: actos jurídicos generales y abstractos emitido por el Congreso de la Unión, ya que sólo puede ser obligatoria la interposición de un recurso si éste se encuentra previsto en una ley formal, pero no en un reglamento de ejecución, que son los que tienen como finalidad detallar y aclarar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión y que el titular del Poder Ejecutivo emite con fundamento en el artículo 89 fracción I, de la Carta Magna, pues si la ley formal no previene un recurso administrativo, el reglamento que se expida para detallarla no puede establecerlo y si lo establece, debe entenderse como opcional, para el afectado, ya que de otra suerte implicaría la creación de medios de defensa no instituidos por la ley que se reglamenta, restringiéndose indebidamente, los medios de impugnación que otorgan otros ordenamientos jurídicos de mayor jerarquía, como lo es, en nuestro caso, el Código Fiscal de la Federación. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1473/88. Cárdigan, S.A. de C.V. 28 de septiembre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Guadalupe Saucedo Zavala.

Dado lo anterior, si la ley no impone a los particulares la obligación de agotar un recurso administrativo antes de acudir al tribunal, no puede el reglamento de dicha ley crear un recurso administrativo, pues este ordenamiento estaría coartando el derecho que a los particulares otorga la ley de amparo o el propio código fiscal de la federación, ordenamientos formalmente legislativos, de acudir al juicio de garantías o nulidad respectivamente, y en caso de que el reglamento lo establezca, como ya se indicó, sería opcional.

Además, el Poder Legislativo no puede delegar en el Poder Ejecutivo facultades que constitucionalmente le corresponden salvo que la misma

Constitución lo autorice, como en los casos del decreto ley y decreto delegado, previstos en los artículos 29 y 131 constitucionales.

b) La existencia de una resolución administrativa que lesione el interés jurídico del particular.

Efectivamente, un requisito indispensable para la procedencia del recurso, es la existencia del acto administrativo que cause perjuicio al particular, dicho acto se expresa en una resolución administrativa, la cual debe contar con las siguientes características:

- Que sea definitiva:

La resolución administrativa es definitiva cuando ha pasado por todo el proceso administrativo que le dio origen.

- Que el acto administrativo cause un agravio:

La resolución debe afectar o lesionar un interés o derecho del particular. En esta característica hay dos situaciones; por un lado, el interés jurídico directo cuando afecta a quien va dirigida la resolución; y por el otro, el interés jurídico indirecto cuando el afectado es persona distinta del titular de la resolución, pero que por su relación con éste la ley le imputa responsabilidad en el cumplimiento de una obligación.

- Que tal acto cause una afectación personal y concreta:

El recurso administrativo no procede contra resoluciones de carácter general, abstracto e impersonal, en razón de que toda resolución administrativa debe estar dirigida a persona determinada afectando su esfera jurídica en una situación

específica, pues de no ser así, no podría deparar perjuicio a una persona sino hasta que se produce un acto de aplicación, que es personal y concreto.

Ahora bien, en caso de existir resoluciones generales y abstractas que por su sola expedición causen perjuicio, la vía para atacarlas no es el recurso administrativo sino el juicio de garantías.

- Que exista constancia del acto recurrido:

Generalmente el acto combatido debe constar por escrito atendiendo al artículo 16 Constitucional que establece, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Por tal motivo, las resoluciones dictadas por autoridad administrativa deben constar por escrito, cumpliendo así el principio de seguridad jurídica consagrado en el referido precepto constitucional.

Sin embargo, hay una figura jurídica que por su naturaleza no puede constar por escrito, nos referimos a la resolución negativa ficta, pues se trata de una presunción legal ante el silencio de la autoridad, una vez transcurrido el término de tres meses, por lo cual la ley substituye la voluntad de la autoridad y, da un significado a su silencio, presumiendo que su resolución es negativa, dando paso a que el particular pueda impugnar dicha resolución negativa ficta. Por tanto, estaríamos hablando de una excepción al principio de constar por escrito.

Al respecto, el artículo 37, primer párrafo, del código fiscal de la federación, dispone:

"Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses: transcurrido dicho plazo sin

que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte."

"El silencio administrativo tiene especial importancia en materia de recursos administrativos. En efecto, cuando la ley previene que el silencio administrativo da origen a una resolución negativa, ésta dando acceso a la interposición del recurso administrativo, como si se hubiere dictado el acto en forma expresa."¹⁹

Confirma lo expuesto, lo expresado en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 123, fracción III, en el sentido de que el promovente deberá acompañar al escrito en que interponga el recurso, la constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando se trate de negativa ficta.

Al respecto, es importante mencionar que el derecho de petición no debe confundirse con la negativa ficta, pues son instituciones diferentes, por tanto, es conveniente enunciar la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por el Poder Judicial Federal, que textualmente indica:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Octubre de 1997

Tesis: I.1o.A. J/2

Página: 663

Materia: Administrativa

NEGATIVA FICTA Y DERECHO DE PETICIÓN. SON INSTITUCIONES DIFERENTES.

El derecho de petición consignado en el artículo 8o. constitucional consiste en que a toda petición formulada por escrito en forma pacífica y respetuosa deberá recaer una contestación también por escrito, congruente a lo solicitado, la cual deberá hacerse saber al peticionario en breve término; en cambio, la negativa ficta regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa sino que ante la falta de contestación de las autoridades fiscales, por más de tres meses, a una petición que se les formule, se considera, por ficción de la ley, como una resolución negativa. En consecuencia, no puede establecerse, ante dos supuestos jurídicos diversos, que la negativa ficta implique también una violación al artículo 8o. constitucional, porque una excluye a la otra. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1911/90. Salvador Hinojosa Terrazas. 10 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretaria: Rosa Elena Rivera Barbosa. Amparo directo 5701/96. Grupo Constructor y Consultor DIC, S.A. de C.V. 21 de mayo de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: José Fernando Suárez Correa. Secretaria: Ma. Ernestina Delgadillo Villegas. Amparo directo 1871/97. Myrna Alicia Esperón Lizárraga. 18 de junio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viaczán. Secretaria: Olivia Escudero Contreras. Amparo directo 2701/97. Alicia Banuet Pérez. 9 de julio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: José Fernando Juárez Correa. Secretaria: Gabriela Villafuerte Coello. Amparo directo 2271/97. Ubaldo Jiménez Jiménez. 9 de julio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Reza Saldaña. Secretaria: Leticia Guzmán Miranda.

Una vez analizada la negativa ficta, es conveniente hablar de la figura positiva ficta, la cual nos dice el maestro Armienta Hernández:

“Por regla general el silencio administrativo trae como consecuencia una resolución negativa; sin embargo, se puede dar el caso de que se traduzca en una resolución favorable al particular. A esta especie de acto jurídico se le denomina resolución positiva ficta.”²⁰

¹⁹ Armienta Hernández, Gonzalo. Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos, 5 ed., Ed. Porrúa, México, 2001, p. 26.

²⁰ Idem

Para ejemplificar lo anterior, se enuncia la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por el Poder Judicial Federal que textualmente señala:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: X, Julio de 1999

Tesis: 1a. XV/99

Página: 59

Materia: Administrativa

Tesis aislada.

AFIRMATIVA FICTA. REQUISITOS PARA SU EFICACIA (LEY PARA EL FUNCIONAMIENTO DE ESTABLECIMIENTOS MERCANTILES Y LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, AMBAS DEL DISTRITO FEDERAL).

Los artículos 16, 19 y 20 de la Ley para el Funcionamiento de Establecimientos Mercantiles y 89 y 90 de la Ley de Procedimiento Administrativo, ambas del Distrito Federal establecen que para que opere la figura de la afirmativa ficta, es necesario que los interesados en obtener la licencia acompañen los documentos, cumplidos los requisitos, la delegación correspondiente, en un plazo máximo de siete días hábiles y previo pago de los derechos que establezca el Código Financiero del Distrito Federal, deberá expedir la licencia de funcionamiento; transcurrido dicho plazo, si no existe respuesta de la autoridad competente, se entenderá que la solicitud ha sido aprobada en los términos de la Ley de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal; sin embargo, de acuerdo con los artículos citados de esta ley, cuando por el silencio de la autoridad el interesado presuma que ha operado en su favor la positiva ficta, deberá solicitar para la plena eficacia del acto presunto, en un término de hasta diez días hábiles, la certificación de que ha operado esta resolución ficta. Si la certificación no fuese emitida en este plazo, la afirmativa ficta será eficaz y se podrá acreditar mediante la exhibición de la solicitud del trámite respectivo y de la petición que se hizo de la certificación ante el superior jerárquico. Por tal motivo, sin los señalados

requisitos no puede operar la positiva ficta en aquellos casos en los que sólo se hizo la solicitud para obtener la licencia de funcionamiento.

Amparo en revisión 264/99. La Barca de Jalisco y su Salón Las Fabulosas, S.A. de C.V. 28 de abril de 1999. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Carlos Mena Adame.

- Que sea nueva:

Esto significa que lo que se resuelva no haya sido del conocimiento del particular con anterioridad, a través de otra autoridad al dictar resolución definitiva, o haya sido consentida expresa o tácitamente, o bien, sea materia de algún medio de defensa.

c) Existencia de una autoridad competente para conocer y resolver el recurso:

Como ya se indicó, la ley prevé la existencia del medio de defensa legal a cargo de los particulares, en consecuencia, esa misma ley debe establecer la autoridad competente para conocer y resolver el recurso, pues de no ser así, no tendría razón de ser el recurso, dado que no existiría autoridad que lo resolviera. Por tanto, la ley debe indicar cuál será la autoridad que lo conocerá y resolverá y debe también dotarla de competencia y atribuciones.

Esa autoridad puede ser la misma que dictó el acto, la jerárquica superior, o un órgano especial distinto de las dos anteriores, tienen las facultades que la ley les otorga, que pueden ser, bien la de decretar simplemente la anulación o reforma del acto impugnado o además la de reconocer el derecho del recurrente, sujetándose al examen de los agravios aducidos, o bien, cuando la autoridad es la jerárquicamente superior a la que ha realizado el acto, las de examinar no solamente la legalidad sino también la oportunidad del acto impugnado.

Gabino Fraga, citando a Antonio Carrillo Flores señala en su obra Derecho Administrativo: "se ha sostenido que es un supuesto del cual ha de partirse siempre, el que, entretanto no se demuestre lo contrario, hay que presumir que los actos de la Administración son legítimos y que han sido emitidos buscando la tutela de un interés general. Como el recurso administrativo tiende a hacer prevalecer un interés privado que a juicio del impugnador del acto ha sido ilegalmente lesionado, no puede sostenerse en general el efecto suspensivo del recurso. Tampoco claro esta, puede enunciarse el principio opuesto, de que nunca deba suspenderse la ejecución del acto recurrido".²¹

Lo anterior viene a colación, toda vez que se ha establecido en la doctrina por regla general, que la interposición del recurso no suspende la ejecución del acto reclamado.

Sin embargo, el código fiscal de la federación determina en su artículo 144 párrafo segundo, la posibilidad de suspender el procedimiento administrativo de ejecución cuando el particular hubiera interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, debiendo garantizar para tal efecto el interés fiscal de la federación.

d) Un plazo legal para la interposición del recurso.

Esto con la finalidad de dar definitividad a la resolución, toda vez que si el particular no formula su recurso en el término establecido para tal efecto, perderá el derecho a recurrir y en todo caso se entenderá como consentido el acto de la autoridad. Así por ejemplo, en materia fiscal el plazo para interponer el recurso de revocación y revisión es de 45 y 15 días respectivamente, siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación.

e) Determinados requisitos de forma, que se establecerán de acuerdo a la ley de la materia.

²¹ Fraga, Gabino. op. cit., p. 436.

f) Fijación del procedimiento para resolverlo, esto como garantía necesaria para estimar la legalidad del acto.

g) Periodo de admisión de pruebas

Permite al particular inconforme la posibilidad de mostrar la ilegalidad de la resolución combatida. Respecto a la admisión de pruebas, si el recurso tiene por objeto atacar parcial o totalmente la resolución, la autoridad tendrá necesariamente que recibir las que ofrezca el recurrente, salvo que la inconformidad verse sobre un punto de derecho, que como sabemos éste no esta sujeto a prueba. Ahora bien, las pruebas ofrecidas deben ser idóneas, pues con ellas se trata de demostrar la ilegalidad o el error de la resolución impugnada.

h) La autoridad administrativa debe resolver el recurso

Para lo cual habrá de estudiar el fondo del agravio formulado. Este deber tiene gran importancia, pues crea la seguridad en el particular de que oportunamente se dictará sentencia.

En la materia en estudio, el código fiscal de la federación en su artículo 131 enuncia que la autoridad administrativa deberá dictar resolución y notificarla en un término que no exceda de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. De lo contrario, se configuraría la negativa ficta, esto es, el silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto recurrido.

La resolución de los recursos puede generar la revocación o modificación del acto impugnado, así como su ratificación o confirmación, o bien, la eliminación del acto.

"En el Derecho Positivo Mexicano la interposición de un recurso, siempre tendrá por objeto la anulación, la modificación o la ratificación del acto administrativo."²²

2.2.3 Resolución

Sin duda, la resolución es la parte culminante del recurso administrativo, por ello antes de abordar su estudio es importante mencionar algunas de los requisitos que reviste el recurso en materia administrativa.

Como ya hemos mencionado, la ley debe establecer las formalidades necesarias para interponer el recurso administrativo, por tanto, en el código fiscal de la federación que es materia de la presente investigación, se consideran las siguientes formalidades:

- Interposición por escrito.

La ley contempla que el recurso se interponga por escrito, con la finalidad de dar certeza jurídica de su promoción, es decir, que se tenga la seguridad de la inconformidad planteada, lo cual conlleva al principio de seguridad jurídica.

Así, el artículo 18 del código tributario menciona cuáles son los requisitos que deben contener todas las promociones presentadas ante las autoridades fiscales, como son:

- ✓ Constar por escrito.
- ✓ El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.
- ✓ Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

²² Armienta Hernández. Op cit., p. 99

- ✓ Domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.
- ✓ Firmada por el interesado o quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en que imprimirá su huella digital.
- ✓ Presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera. En caso de no existir formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales.

Además de estos requisitos, el artículo 122 del mismo código dispone que el recurso deberá satisfacer lo siguiente:

- ✓ La resolución o el acto que se impugna.
- ✓ Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- ✓ Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.
- ✓ Puntos petitorios, esto es, cuál es específicamente la pretensión.

Asimismo, el artículo 123 expresa los documentos que se deben acompañar al escrito de interposición del recurso:

- ✓ El documento que acredite la representación legal cuando se actúe en nombre de otro o de personas morales.
- ✓ El Documento en que conste el acto impugnado.
- ✓ La constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta.
- ✓ Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Estos documentos probatorios podrán presentarse en fotocopia simple siempre que obren en poder del recurrente los originales, pero en caso de que la autoridad tenga indicios de que no existen o sean falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

Ahora bien, si no las tiene en su poder el recurrente o no las pudo ofrecer a pesar de que se trata de pruebas que deben estar en su poder, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión de ser legalmente posible. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

- Presentación oportuna.

El recurso de revocación como ya se indicó en párrafos anteriores, debe interponerse dentro del plazo legal de 45 días siguientes a la fecha en que se haya surtido efectos la notificación del acto impugnado, el cual es improrrogable. Deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado.

El recurso podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o la que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que reside el recurrente. En estos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito de referencia, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

- Período probatorio.

En materia del recurso administrativo no existe un período probatorio, pues basta recordar que en el momento en que se interpone el medio de impugnación, se deben presentar las pruebas documentales y el dictamen pericial, en su caso.

Por tanto, carece de una etapa de ofrecimiento de pruebas; etapa que es esencial en todo procedimiento, toda vez que con el ofrecimiento de pruebas únicamente se tomarían en cuenta aquellas que tengan relación con los hechos controvertidos, para su posterior desahogo.

Por otro lado, el hecho de que el recurso administrativo no cuente con la etapa de ofrecimiento, se debe a nuestro parecer, por la razón de que presupone el logro de una justicia administrativa pronta y expedita, a demás de que el particular cuenta con un plazo de 45 días para su interposición, tiempo suficiente para estudiar las pruebas más idóneas que habrán de ofrecerse y exhibirse en el escrito del recurso.

- Resolución del recurso.

Una vez integrados los elementos que configuran el recurso, la autoridad cuenta entonces con los medios necesarios para dictar resolución. Debe examinar todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, para lo cual deberá fundar su actuación en derecho. El artículo 132 del código tributario menciona que en caso de que uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.

Se establecen beneficios para el recurrente, pues la autoridad antes de resolver el recurso puede corregir los errores que se aprecien en la cita de los preceptos legales que el particular considere violados. Además, a fin de que la autoridad analice la cuestión efectivamente planteada, podrá examinar en su conjunto los agravios y razonamientos planteados por el recurrente, pero sin cambiar el sentido y los hechos expuestos en el recurso. Asimismo, y de gran importancia, es el hecho de que la autoridad por sí, podrá revocar actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta en caso de que los agravios formulados sean insuficientes para desvirtuar los argumentos expuestos por la autoridad administrativa en su resolución. Pero no se podrán revocar o

modificar actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente, por ello, es muy importante que el particular este debidamente asesorado, con la finalidad de que los hechos y agravios sean plantados correctamente.

La resolución puede tener diferentes efectos, de esta manera el artículo 133 del código fiscal de la federación nos señala textualmente:

"La resolución que ponga fin al recurso podrá:

I.- Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.

II.- Confirmar el acto impugnado.

III.- Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.

IV.- Dejar sin efectos el acto impugnado.

V.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

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 dicha resolución se encuentre firme".

Ahora bien, la autoridad administrativa para resolver y notificar el recurso cuenta con un plazo que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de su interposición. En caso de que la autoridad no resuelva en dicho plazo, se considera que su silencio confirma el acto impugnado, es decir, se configuraría una resolución ficta, esto es, una negativa ficta que el particular puede recurrir a través del juicio contencioso administrativo, que será materia del siguiente capítulo.

Además de lo anterior, toda resolución administrativa debe cumplir con el requisito de legalidad, es decir, debe estar debidamente fundada y motivada,

cumpliendo así, lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, pues con ello, se asegura que el particular afectado por un acto de autoridad, no quede en estado de indefensión al no darle a conocer la autoridad respectiva, los motivos, razones o circunstancias de la afectación, así como los fundamentos jurídicos que apoyen esos razonamientos.

Tampoco debe olvidarse que la autoridad al resolver el recurso administrativo debe examinar las pruebas ofrecidas, indicando si son o no pertinentes y el valor que tienen frente al acto reclamado. En consecuencia, si la autoridad no examina las pruebas, deja al recurrente en estado de indefensión al no saber éste el porqué las pruebas presentadas no fueron suficientes para desvirtuar el acto impugnado, toda vez que no es suficiente que se exprese en la resolución que dicte la autoridad, que ellas no desvirtúan lo manifestado en tal acto, porque ello no constituye su valoración y examen.

Por último, no cualquier autoridad está autorizada o tiene competencia para resolver un recurso administrativo, dado lo anterior, el particular debe tener cuidado en verificar si la autoridad que emite la resolución al recurso es la competente o no.

2.3 Clasificación de los Recursos Administrativos.

Es incuestionable que toda actividad jurídica de la administración pública cuenta con mecanismos de control respecto de la legalidad de las resoluciones que de ella emanan, pues ello permite no sólo una mayor eficacia por parte de los órganos que la integran, sino también el respeto a los derechos del particular afectado.

Por tanto, toda actividad de la autoridad debe someterse a un control de legalidad que vigile la inviolabilidad de la norma, a través de los medios legales

que la propia ley dispone para hacerla cumplir en beneficio del particular, siempre y cuando este tenga la razón jurídica.

Ese medio legal para hacer cumplir la ley, sea por falta de aplicación o interpretación debida, es precisamente el recurso administrativo, el cual se manifiesta de diversas formas. Por tal motivo, son diversas las clasificaciones que los tratadistas del derecho refieren a cerca del recurso administrativo, sin embargo, trataremos de mencionar las más importantes atendiendo a sus finalidades u objetivos. Por tanto, tenemos que el recurso administrativo se clasifica:

(a) En atención a la autoridad ante quien se interpone.

Dentro de esta clasificación encontramos los recursos que se promueven ante la misma autoridad que emitió el acto; los que proceden ante el superior jerárquico, y aquellos de los cuales conoce una comisión o dependencia especial.

Tratándose de recursos que se promueven ante la misma autoridad con la finalidad de que esta estudie el fondo del asunto, no es muy recomendable su interposición, dada la poca efectividad en su resolución, toda vez que la autoridad al tener conocimiento previo del asunto, difícilmente podrá cambiar el sentido del fallo, y muchas de las veces lo único que efectúa es una valoración más amplia de las pruebas existentes, es decir, fortalece los argumentos que planteó en su resolución.

Por el contrario, el recurso que se interpone ante el superior jerárquico puede tener mayor éxito, si partimos de la base de que las personas que resolverán no tienen conocimiento previo del asunto, lo cual motivará que las pruebas aportadas sean estudiadas y valoradas de forma imparcial.

(b) En atención a quien lo interpone.

De acuerdo a esta clasificación tenemos dos situaciones, la primera en atención a la persona que tiene interés legítimo directo, y la segunda en atención a quien tiene interés legítimo indirecto.

De esta forma, hay interés legítimo directo cuando la persona es titular de la resolución administrativa, es decir, cuando el acto ejecutado por la autoridad administrativa le causa un perjuicio directo. En cambio, es un interés legítimo indirecto cuando la resolución dictada afecta al particular en forma indirecta, esto es, cuando se trata de terceros perjudicados.

(c) En atención al objeto que se persigue.

Se clasifica en recurso de reconsideración, de revocación, de revisión y de inconformidad.

El recurso de reconsideración es un derecho que tiene el particular agraviado para solicitar a la autoridad que dictó la resolución administrativa, que modifique o reconsidere el derecho afectado, es decir, que vuelva a juzgar tomando en cuenta los argumentos que se exponen.

Por su parte, el recurso de revocación persigue dejar sin efectos una decisión expresada por la autoridad en la resolución administrativa. También comprende la anulación, la sustitución de una orden o fallo, esto es así, toda vez que revocar es dejar sin efecto un acto jurídico, en el caso específico de la presente investigación, un acto administrativo.

El recurso de revisión también llamado revisión jerárquica o revisión administrativa, se interpone ante el superior jerárquico de la autoridad que dictó la resolución que afecta del interés del particular. Por tanto, es el recurso más

empleado, dado que resulta más cómodo y confiable para el particular someter la resolución al superior jerárquico para que examine y modifique el acto lesivo.

"Es un principio de derecho administrativo que el recurso jerárquico debe concederse expresamente por una ley o reglamento."²³

En consecuencia, este recurso se interpone ante el superior jerárquico de la autoridad administrativa que dictó la resolución para que revise la legalidad u oportunidad de la misma.

Por último, el recurso de inconformidad aparece cuando el particular no está conforme con el contenido del acto que se recurre.

(d) En atención a la materia.

"La doctrina nos dice que en atención a la materia pueden establecerse recursos administrativos en los que se impugnen resoluciones que se rigen por el derecho público y recursos administrativos que se hagan valer contra resoluciones que se norman por el derecho privado."²⁴

En efecto, se debe atender a la naturaleza y alcances del acto jurídico aplicado por la autoridad, pues a partir de ello, el particular podrá determinar que vía es la correcta para impugnar el acto lesivo, sea recurso ante autoridad judicial, o bien, ante autoridad administrativa.

(e) En atención al ordenamiento que lo establece.

Los recursos administrativos pueden estar contemplados en una ley, que es lo más común, pero también suele acontecer que estén contemplados en un reglamento, por ello es necesario apuntar, que una ley se considera formalmente

²³ Serra Rojas, Andrés. Op cit., p.743.

legislativa cuando el ordenamiento legal es expedido por el órgano a quien la Constitución le confiere dicha facultad, es decir, el poder legislativo a través del Congreso de la Unión, del Congreso estatal y de la Asamblea Legislativa, según se trate.

Por su parte, el reglamento es un ordenamiento expedido por el poder ejecutivo, en virtud de la facultad reglamentaria que establece la fracción I del artículo 89 constitucional.

En consecuencia, los recursos administrativos deben necesariamente establecerse en una ley para considerarlos obligatorios, por lo que si la ley no establece un recurso administrativo el reglamento de ejecución no puede crearlos, ya que establecería un medio de defensa no previsto en ley y en consecuencia coartaría los derechos que otorgan ordenamientos de mayor jerarquía jurídica, como pueden ser la ley de amparo o el código fiscal de la federación.

Sin embargo, puede acontecer que el reglamento pueda prever la existencia de un recurso administrativo, pero ello solo implicaría su carácter opcional, pues de ninguna forma podría obligar al particular a su interposición.

Al efecto, es aplicable la siguiente tesis por contradicción relativa al amparo directo 1473/88. Cárdivan, S.A. de C.V. 28 de septiembre de 1988, misma que expresa textualmente:

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : II Segunda Parte-2

Tesis:

Página: 462

²⁴ Margain Manautou, Emilio. El recurso administrativo en México. op cit., p. 39.

RECURSOS ADMINISTRATIVOS. SOLO ES OBLIGATORIO AGOTARLOS EN FORMA PREVIA AL JUICIO DE NULIDAD CUANDO SE ENCUENTREN ESTABLECIDOS EN LEYES.

La sala responsable sobreseyó el juicio de nulidad en atención a que la actora no agotó el recurso administrativo establecido en los artículos 266 y siguientes, del Reglamento General de Seguridad e Higiene en el Trabajo, a pesar de que dicho recurso no se encuentra prevista en la ley que reglamenta (Ley Federal del trabajo), sino únicamente en el mencionado reglamento. Con ese proceder, la sala responsable, no sólo impide que el afectado con el acto administrativo, pueda hacer valer el juicio de nulidad, que es un medio de defensa previsto en una ley de mayor jerarquía que el reglamento, como lo es el Código Fiscal de la Federación, sino que también transgrede, en perjuicio de la ahora quejosa, el artículo 202, fracciones IV y VI, del propio ordenamiento, así como el numeral 23 de su ley orgánica, pues de la interpretación armónica de ambos, se desprende que, para que el agotamiento del recurso sea obligatorio, es condición indispensable que el mismo debe estar establecido en una ley, tomando este concepto en su sentido formal y material y no únicamente en un reglamento de ejecución.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1473/88. Cárdigan, S.A. de C.V. 28 de septiembre de 1988.
Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: María Guadalupe Saucedo Zavala. Véase: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 56, pág. 16, tesis por contradicción 2a.JJ.4/92.

(f) En atención a su naturaleza.

De acuerdo a la presente clasificación, el recurso administrativo puede ser obligatorio u optativo. Es obligatorio cuando el particular debe agotarlo antes de acudir a juicio, pues así, lo determina la ley respectiva.

Ahora bien, el recurso será optativo cuando la ley lo permita y quede a criterio del particular agotarlo previamente, o bien, acudir directamente a juicio.

En otro orden de ideas, el código fiscal de la federación contempla como recursos administrativos los siguientes:

- En materia del procedimiento administrativo, el artículo 116 del mismo código establece el recurso de revocación, el cual se interpone contra actos administrativos dictados en materia fiscal federal. Este recurso será optativo antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Referente al juicio contencioso administrativo, el código tributario en el título VI capítulo X contempla los recursos de reclamación y revisión. La reclamación procede en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o aquellas que admitan o rechacen la intervención del tercero. Por su parte, el recurso de revisión que será materia de estudio en el capítulo IV de la presente investigación, se interpone en contra de las resoluciones de las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que decreten o nieguen sobreseimientos y sentencias definitivas.

Antes de finalizar lo referente a la clasificación del recurso administrativo, es importante destacar algunas consideraciones acerca del recurso en estudio. Así tenemos que el profesor Acosta Romero, en su obra Derecho Administrativo Especial expresa:

“El recurso administrativo es un medio de control a posteriori ya que éste se interpone precisamente para verificar los actos que ha emitido la autoridad. Sin embargo, la aseveración anterior no tiene un carácter absoluto, pues no obstante

que el recurso se interponga después de la emisión del acto, es indudable que influye en su proceso de creación, en tanto que la autoridad sabe de antemano, que sus actos estarán sujetos a una fiscalización ulterior, lo cual la inducirá a ser más obsecuente con el cumplimiento del principio de legalidad.²⁵

Ciertamente, el hecho de existir en la ley un recurso administrativo a favor de los particulares afectados por un acto de autoridad, provoca en la autoridad que emite la resolución administrativa, la disposición a realizar un estudio objetivo de las circunstancias concretas del caso, y por supuesto una aplicación debida de la norma legal, sin embargo, no se descarta la falibilidad del ser humano, y ante tal situación el legislador creó el recurso administrativo, que si bien se interpone una vez que existe un acto concreto de autoridad, también lo es, que su presencia influye desde el momento en que se esta produciendo dicho acto, es decir, desde que la autoridad esta examinando el asunto, pues siempre tiene en mente que su resolución puede ser objeto de revisión.

2.4 Diferencias entre Recurso Administrativo y Proceso Jurisdiccional.

Derivado de lo anteriormente expuesto, el recurso administrativo se conduce a través de un procedimiento administrativo que conlleva a que la autoridad que conoce del recurso emita una resolución, en la cual se determinará la legalidad o ilegalidad del acto administrativo.

Por tanto, es indispensable se determine la diferencia entre el procedimiento administrativo del recurso y el proceso jurisdiccional, pues a menudo se confunden dichos términos, llegando incluso a suponer que el procedimiento administrativo del recurso, presupone un conflicto de intereses entre la autoridad y el particular, lo cual resulta erróneo por las razones que a continuación se expresarán.

²⁵ Acosta Romero, Miguel. Derecho Administrativo Especial, Tomo II, Ed. Porrúa, México, 1999, p.594.

De esta manera, la mayoría de los tratadistas, han considerado que el derecho procesal se caracteriza por tres elementos básicos que son, la acción, la jurisdicción y el proceso.

Brevemente haremos referencia a cada uno de estos elementos, así tenemos que acción, de acuerdo a su acepción genérica significa actividad, por consiguiente acción jurídica es actuar conforme a la ley, por lo que acción procesal es activar el derecho convenido en la norma abstracta ante el órgano jurisdiccional.

En otras palabras, la acción es un derecho subjetivo público y autónomo que tiene por objeto lograr la satisfacción de una pretensión mediante una sentencia.

De ahí, que íntimamente ligado al concepto de acción este la pretensión, pues, le da contenido a la acción, en tanto que explica y justifica su ejercicio, es decir, la pretensión es un acto jurídico concreto que se expone ante el órgano jurisdiccional, por lo que no se debe confundir con la acción, pues esta última es solo un derecho de instancia.

Por lo que respecta a la jurisdicción, esta es la facultad soberana del Estado para administrar justicia, delegada en personas físicas llamadas jueces y magistrados investidos de poder para declarar el derecho al caso concreto con fuerza vinculativa y ejecutiva.

Por su parte, el proceso según lo refiere el maestro Acosta Romero, "es el conjunto de actos realizados conforme a determinadas normas, que tienen unidad entre sí y buscan una finalidad, que es la resolución de un conflicto, la restauración de un derecho, o resolver una controversia preestablecida, mediante una sentencia".²⁶

²⁶ Acosta Romero, Op. cit., P. 603.

Así entonces, el proceso jurisdiccional es una serie de actos concatenados realizados por el juez y las partes y eventualmente por terceros para resolver la controversia planteada.

En cambio, el procedimiento administrativo "es un conjunto de actos realizados conforme a ciertas normas para producir un acto".²⁷

Consecuentemente, existe diferencia entre proceso jurisdiccional y procedimiento administrativo, toda vez que mientras en el primero se busca primordialmente la solución de un conflicto, en el segundo se pretende la realización de un determinado acto, que tratándose del recurso, se traduce en la legalidad o ilegalidad del acto administrativo.

Ahora bien, definidos los conceptos de acción, jurisdicción y proceso, estos nos ayudaran a establecer la diferencia entre proceso y procedimiento, así tenemos que la acción ejercitada en el proceso jurisdiccional recae sobre un órgano independiente, esto es, sobre una jurisdicción; en cambio el recurso administrativo no se ejercita ante órgano jurisdiccional alguno, sino ante la propia autoridad administrativa, o bien, ante el superior jerárquico.

"Así pues, al recurrir en sede administrativa una resolución, no se ejercita el derecho de acción, en virtud de que no se pone en movimiento a la jurisdicción."²⁸

Por lo que hace al recurso administrativo y la jurisdicción, tampoco se encuentra relación, pues la resolución que recae al recurso administrativo no constituyen cosa juzgada, ya que el particular cuenta con una instancia diversa para controvertir el acto, como puede ser el juicio contencioso administrativo; en

²⁷ Ídem.

²⁸ Armienta Hernández, Gonzalo. Op. Cit., p. 117

cambio el proceso jurisdiccional tiene como una de sus características principales la cosa juzgada, al ser inmodificable la sentencia definitiva dictada en única o última instancia en sede jurisdiccional.

En cuanto a la relación entre recurso administrativo y proceso, Armienta Hernández refiere, “el proceso nace con el ejercicio de la acción, por lo tanto ya de entrada podría decirse que la interposición de un recurso administrativo no genera un proceso, pues tiene su origen en otro derecho de instancia, al cual se le conoce en la doctrina como reaceramiento administrativo.”²⁹

Referente al término reaceramiento administrativo, se debe entender éste como el acto jurídico por medio del cual la autoridad administrativa, como consecuencia de un recurso administrativo, decide sobre la legalidad o ilegalidad de un acto dictado por los órganos de la administración pública, por ello, Armienta lo refiere como otro derecho de instancia, pues deriva de un procedimiento administrativo que se ventila ante la misma autoridad que emitió la resolución administrativa impugnada; procedimiento que se caracteriza por la ausencia de un conflicto de intereses, y cuyo fin es determinar la legalidad o ilegalidad de un acto de autoridad.

En efecto, en el recurso administrativo no se presenta un enfrentamiento o conflicto de intereses que coloca a las partes en posición contradictoria, en tanto que la autoridad administrativa no tiene el carácter de parte demandada, sino únicamente como ya se indicó, de órgano de control de la legalidad, por lo que solo existe una relación bilateral, es decir, entre autoridad y particular, a diferencia de la que se presenta en el proceso jurisdiccional que es trilateral, esto es, entre parte actora, parte demandada y juzgador.

²⁹ Ídem.

Sin duda, ha quedado claro que el recurso administrativo no forma parte del derecho procesal, en tanto que, los medios de defensa judicial se interponen ante los tribunales y los administrativos ante las autoridades de la misma naturaleza.

Por último, Margain Manautou en su obra *Introducción al Estudio del Derecho Tributario* enuncia algunas diferencias entre recurso administrativo y proceso jurisdiccional:

- a) El primer constituye a la administración en juez y en parte; el segundo constituye a la administración sólo en parte.
- b) El primero origina una controversia administrativa; el segundo origina un proceso.
- c) El primero traerá consigo que se ejerza una función administrativa; el segundo, una función jurisdiccional.
- d) El primero promoverá que la administración busque el esclarecimiento de la ley, en bien de la función administrativa; el segundo, que el órgano jurisdiccional busque el esclarecimiento de la ley, en bien del interés público.
- e) El primero permite a la administración, como órgano de control, actuar sin someterse a un procedimiento rígido fatal; el segundo, sólo permite al juez, por excepción, actuar de oficio; y
- f) El primero desembocará en una resolución administrativa, sólo reclamable ante el órgano jurisdiccional, sea administrativo o judicial; el segundo, en una sentencia, sólo impugnabile mediante los recursos jurisdiccionales correspondientes.³⁰

³⁰ Margain Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1999, p.166

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Capítulo III

Procedibilidad del Recurso de Revisión Fiscal.

3.1 El Juicio Contencioso Administrativo en Materia Federal.

En el capítulo anterior, se abordó uno de los medios de defensa que el particular puede interponer en contra de actos jurídicos de la Administración, esto es, el recurso administrativo, el cual como ya quedó establecido, se puede interponer ante la propia autoridad que dictó la resolución administrativa, o bien, ante el superior jerárquico.

Ahora bien, si la resolución definitiva dictada en el recurso administrativo no satisface las pretensiones del particular, éste último cuenta con otro medio de defensa para hacer frente a los actos de la Administración Pública, nos referimos al juicio contencioso administrativo que se promueve ante los diversos Tribunales Administrativos, que específicamente en materia federal se tramita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Cabe hacer mención al juicio de amparo que se ventila ante los Tribunales Colegiados de Circuito, el cual significa para el particular un medio de defensa extraordinario en contra de los actos administrativos ejecutados por la autoridad, sin embargo, dicho medio de defensa no será objeto de estudio, toda vez que la investigación se centra en el recurso de revisión fiscal en la etapa contenciosa administrativa.

Es importante señalar, que en los recursos la Administración actúa como tal, esto es, en función administrativa, por tanto el pronunciamiento que dicta es siempre una decisión administrativa; en cambio en el juicio contencioso el órgano competente actúa en función jurisdiccional y su resolución constituye una sentencia. Aquí toma importancia, lo estudiado en el capítulo anterior referente a la diferencia entre el recurso administrativo y el proceso jurisdiccional, pues en este

último existe una controversia entre parte actora y parte demandada que el juzgador debe resolver mediante una sentencia, a diferencia del procedimiento administrativo del recurso, el cual versa sobre la legalidad o ilegalidad del acto a través de una decisión de la autoridad administrativa.

Para el tratadista Antonio Carrillo Flores, "el contencioso administrativo es, estrictamente, la contienda que nace por el obrar de la Administración Pública, tanto en su seno mismo como fuera de ella."³¹

"El contencioso administrativo es el juicio, recurso o reclamación, ubicado en un determinado sistema de jurisdicción relativa, que se interpone –después de agotada la vía gubernativa- en unos sistemas ante los Tribunales Judiciales y en otros ante Tribunales Administrativos Autónomos, sobre pretensiones o conflictos fundados en preceptos de Derecho Administrativo o facultades regladas, que se litigan entre particulares y la Administración Pública –federal o local- por las resoluciones o actos ilegales dictados por ésta, que lesionan o vulneran los derechos establecidos anteriormente a favor del reclamante, por una ley, un reglamento u otro precepto."³²

Esta definición nos proporciona elementos interesantes para establecer lo que debemos entender por contencioso administrativo, así podemos definir que se trata de una instancia de impugnación de los actos administrativos que lesionan o causan agravios al particular, que se hacen valer mediante un proceso ante un Tribuna Administrativo que cuenta con plena autonomía para dictar sus fallos, el cual tiene como objetivo resolver los conflictos entre los particulares y la Administración Pública mediante una sentencia.

Como podemos observar, presupone la existencia de un tribunal que no depende del poder judicial, por ello se dice que tiene plena autonomía para dictar

³¹ Carrillo Flores, Antonio. La Defensa Jurídica de los Particulares frente a la Administración en México, TFF Colección de Obras Clásicas, Tomo I, México, 2000, p. 131.

³² Argañaras, Manuel J. Tratado de lo Contencioso Administrativo, Tip. E., Argentina, 1955

sus fallos, además su proceso termina en una sentencia, a diferencia del recurso que termina en una resolución o decisión de carácter administrativo.

“La jurisdicción como poder del Estado alude a la extensión y límites del poder de juzgar. La jurisdicción de los tribunales administrativos o el control jurisdiccional de la Administración, son los encargados de resolver las controversias o reclamaciones entre la Administración y los particulares, con motivo de la aplicación de una ley administrativa y se denomina contencioso administrativo o función de control de legalidad de la actividad de la Administración Pública como sujeto de Derecho Administrativo.”³³

En este sentido, la jurisdicción contencioso administrativa puede estudiarse desde un punto de vista formal y desde un punto de vista material. Formalmente el contencioso administrativo esta formado por el conjunto de los órganos que tienen competencia para resolver las controversias; por su parte, el contencioso administrativo materialmente se caracteriza cuando se origina un litigio o controversia entre un particular agraviado en sus derechos y la Administración que realiza el acto lesivo.

Para el maestro Serra Rojas, el contencioso administrativo en su aspecto material se construye a partir de los siguientes elementos:

1. Un conflicto jurídico con el carácter de definitividad, por su propia naturaleza, o porque se hayan agotado los recursos que establecen las leyes;
2. Provocado por un acto de la Administración Pública en uso de sus facultades regladas para la realización de sus fines;
3. Que lesiona a un particular, o a otra persona o autoridad autárquica;
4. Que vulnera derechos subjetivos de carácter administrativo;
5. O agravia intereses legítimos;

³³ Serra Rojas, Andrés. Op. cit., p. 783.

6. Que infringe la norma administrativa que regula su actividad;
7. A la vez protege tales derechos e intereses; y
8. Finalmente, este procedimiento permite que el Estado asegure el interés público.

Esta serie de elementos que refiere el profesor Serra Rojas, se encuentran incluidos en la definición de contencioso administrativo que señalamos con anterioridad, toda vez que comprende un conflicto jurídico entre particular y Administración, proveniente de un interés jurídico vulnerado, es decir, un agravio causado al particular a través de un acto ejecutado por la autoridad.

Ahora bien, de los elementos expuestos con anterioridad destaca el primero de ellos, esto es, que el conflicto jurídico debe ser de carácter definitivo, lo que quiere decir, que debe existir un acto administrativo definitivo que motivará la procedencia del juicio contencioso administrativo.

En efecto, para que el juicio contencioso administrativo se active es necesario un acto o resolución administrativa definitiva, que como ya se indicó en el apartado correspondiente a los elementos del recurso administrativo, adquiere tal carácter cuando ha pasado por todo el proceso administrativo que le dio origen, por tanto, contra esta resolución procede el recurso administrativo o el juicio contencioso, siempre que la ley respectiva considere como optativo el recurso, pues no hay que olvidar que en ocasiones se tiene que agotar el recurso para posteriormente iniciar el juicio contencioso. Por ello, toma gran importancia este primer elemento descrito por el maestro Serra Rojas.

Una vez señalado las notas características del contencioso administrativo, a continuación abordaremos su naturaleza jurídica.

3.1 Naturaleza del Juicio.

Antes de hacer referencia al contencioso administrativo en México, trataremos brevemente el origen del mismo, así tenemos, que dentro del sistema francés son dos las formas más importantes de los contencioso administrativo: contencioso administrativo de anulación, objetivo o de ilegitimación y el contencioso de plena jurisdicción o subjetivo.

El contencioso de anulación sólo persigue el restablecimiento de la legalidad violada cuando la Administración Pública ha actuado con exceso de poder, que se manifiesta cuando el acto administrativo ha sido emitido:

1. Por funcionario incompetente.
2. Por inobservancia de las formas o procedimientos señalados por la ley.
3. Por no haberse aplicado la disposición debida
4. Por desvío de poder.

Ciertamente, el modelo de contencioso administrativo de mera anulación, no tiene por finalidad tutelar el derecho subjetivo del accionante sino restablecer el orden jurídico violado, es decir, su propósito es controlar la legalidad del acto y tutelar el derecho objetivo, limitándose la sentencia a anular el acto impugnado ante el Tribunal por vicios de legalidad.

Por su parte, el contencioso subjetivo, al versar sobre derechos subjetivos, no requiere la existencia de causas de anulación, pues para tal efecto sólo basta que la autoridad administrativa haya violado el derecho subjetivo de algún particular, por tanto, se obliga al Tribunal a conocer y decidir en toda su extensión la reparación del derecho subjetivo del actor lesionado por el acto impugnado, teniendo el alcance no sólo de anular el acto, sino también de fijar los derechos del recurrente y condenar a la administración a restablecer y hacer efectivos tales derechos.

Lo anterior, ha motivado que en la actualidad no exista un consenso general sobre la naturaleza del contencioso administrativo en México, pues para algunos estudiosos del derecho se trata de un contencioso de anulación, y para otros de plena jurisdicción.

Por ello, es conveniente estudiar sus principales diferencias acorde a la doctrina, las cuales pueden identificarse en cuanto a su finalidad, al procedimiento, a su sentencia y a sus efectos.

En cuanto a la finalidad del contencioso en México, se dice que fue instaurado para la protección de los derechos subjetivos públicos, pues para la procedencia del juicio es necesaria la afectación del interés jurídico del demandante, como se desprende a contrario sensu de la fracción I del artículo 202, del código tributario.

Por lo que hace al procedimiento, en el contencioso de anulación se desarrolla un juicio simple, sin que sea indispensable la participación de la Administración como parte demandada pues su intervención sólo se reduce a rendir un informe que le requiere el Tribunal. En cambio, en el contencioso de plena jurisdicción se lleva un procedimiento de tipo judicial, con la participación de una parte demandante, una demandada y un juzgador, esto es, un proceso con todas sus etapas procedimentales.

En este aspecto, el contencioso administrativo regulado por el Código Fiscal de la Federación tiene el carácter de subjetivo o de plena jurisdicción, pues el procedimiento instaurado está estructurado con los principios de un verdadero juicio procesal.

Respecto de la sentencia, el de simple anulación sólo se construye a declarar la validez o nulidad del acto según corresponda; en cambio, en el de plena jurisdicción se emite una sentencia de condena.

Al efecto, existe la jurisprudencia 41/2000 del Poder Judicial de la Federación, que textualmente indica:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XI

Mayo de 2000

Tesis: 2a./J. 41/2000

Página: 226

Materia: Administrativa Jurisprudencia.

SENTENCIA DE NULIDAD PARA EFECTOS. EL CUMPLIMIENTO FUERA DEL TÉRMINO LEGAL DE CUATRO MESES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 239, ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OCASIONA LA ILEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN DICTADA POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EN ACATAMIENTO DE ELLA.

Conforme a las jurisprudencias 44/98 y 45/98 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia, que llevan por rubros SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. LA FACULTAD QUE EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, OTORGA AL TRIBUNAL FISCAL PARA DETERMINARLAS, PRESERVA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL." y "SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE ESTABLECE ESE SENTIDO ANTE LA ACTUALIZACIÓN DE LA AUSENCIA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL; nuestro modelo de jurisdicción contencioso administrativo es mixto, pues dada la especial y heterogénea jurisdicción de que está dotado legalmente el Tribunal Fiscal de la Federación, en relación a

ciertos actos sólo actuará como tribunal de mera anulación al tener como finalidad la de controlar la legalidad del acto y tutelar el derecho objetivo y, en cuanto a otros actos, como de plena jurisdicción para reparar el derecho subjetivo lesionado, siendo el alcance de la sentencia de nulidad no sólo el de anular el acto sino también el de fijar los derechos del recurrente, condenando a la administración a su restablecimiento, por lo que para determinar cuándo una sentencia de nulidad debe ser para efectos es necesario acudir a la génesis de la resolución impugnada a efecto de saber si se originó con motivo de un trámite o procedimiento de pronunciamiento forzoso, en el que el orden jurídico exige de la autoridad la reparación de la violación detectada que no se colma con la simple declaración de nulidad de la autoridad, sino que requiere de un nuevo pronunciamiento para no dejar incierta la seguridad jurídica del administrado, o con motivo del ejercicio de una facultad discrecional en la que el tribunal no puede sustituir a la autoridad en la libre apreciación de las circunstancias y oportunidad para actuar que le otorgan las leyes. De las anteriores determinaciones se desprende que el cumplimiento fuera del término legal de cuatro meses previsto en el artículo 239, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que realice la autoridad administrativa de la sentencia de nulidad para efectos no puede ocasionar la ilegalidad de la resolución en que tal sentencia se acate, concretamente la causal de ilegalidad prevista en el artículo 238, fracción IV, del Código Fiscal Federal por haberse dejado de aplicar las disposiciones legales debidas, porque ello contrariaría el fin perseguido por el legislador al atribuir al Tribunal Fiscal plena jurisdicción para tutelar el derecho subjetivo del administrado en los casos en que la nulidad lisa y llana sea insuficiente para restaurar el orden jurídico violado, afectándose al administrado por una actuación que le es ajena y dejándose al arbitrio de la autoridad administrativa el cumplimiento de la sentencia mediante su decisión de cumplir dentro del plazo legal o fuera de él, pues a través de la ilegalidad de la resolución con la que diera cumplimiento podría evadir la reparación de la resolución cometida. Corrobora lo anterior el que mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis, se haya modificado el anterior artículo 239-Ter que pasó a ser 239-B, del Código

Fiscal para establecerse como supuesto de procedencia del recurso de queja, la omisión de la autoridad de dar cumplimiento a la sentencia de nulidad si transcurrió el plazo legal, caso en el cual si la Sala resuelve que hubo omisión total concederá al funcionario responsable veinte días para que dé cumplimiento al fallo, procediendo también a imponerle una multa equivalente a quince días de su salario y a notificar a su superior para que proceda jerárquicamente, pues carecería de sentido que se otorgara un término de veinte días a la autoridad para que diera cumplimiento a la sentencia de nulidad para efectos, si se considerara que la resolución relativa estaría afectada de ilegalidad, independientemente de la responsabilidad administrativa en que pudiera incurrir la autoridad demandada.

Lo anterior es importante, pues nuestro contencioso en algunos casos es de anulación, dado que sólo se constringe a declarar la validez o nulidad, sin embargo, en otros casos la sentencia trae como consecuencia una condena para la autoridad demandada, por ejemplo, en los asuntos de pensiones civiles o militares cuando la nulidad es a efecto de que se otorgue al actor una pensión mayor de la que había considerado la demandada.

Por último, en cuanto a los efectos de la sentencia, en el contencioso objetivo sólo se logra anular la resolución combatida, a través de una declaración que no puede ser ejecutada por el propio tribunal, en tanto que en el de plena jurisdicción el tribunal sí puede ejecutar sus resoluciones en virtud de que busca el restablecimiento de un derecho subjetivo.

Sobre el particular, el 15 de enero de 1988, el código fiscal, en su artículo 239 TER introdujo la queja como un recurso dentro del procedimiento contencioso administrativo, que era posible interponerlo en contra de resoluciones que incurrieren en exceso, defecto o en repetición de la resolución declarada nula, pero sin que se pudiera interponer en contra del hecho negativo consistente en el incumplimiento total de la sentencia.

Sin embargo en 1996, desapareció el mencionado artículo y pasó a ser el artículo 239-B que es el que actualmente contempla la queja, el cual, aparte de dejarla de considerar como un recurso, estableció el caso de incumplimiento de sentencia por omisión total dentro del plazo legal establecido.

Si bien la institución de la queja ha implicado un importante avance en el camino hacia la plena jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, también es importante señalar que aún resulta insuficiente para el logro del pleno cumplimiento de las sentencias firmes del referido Tribunal, por diversas situaciones que sería difícil abordar en la presente investigación, además de que nos saldríamos del tema central de la misma.

Otro aspecto que aleja considerablemente al contencioso mexicano del concepto objetivo o de anulación, se desprende de lo manifestado por el magistrado Rubén Aguirre Pangburn, en la IX Reunión Nacional de Magistrados:

"Con la adición del tercer párrafo del artículo 197 del Código Fiscal de la Federación y la reforma del último párrafo del 237, el objeto del proceso se desplaza en dirección de la pretensión procesal y se aleja, aún más, del acto administrativo impugnado. Lo anterior se constata con los juicios en que la resolución impugnada, la recaída al recurso, se debe anular aun cuando en sí misma puede o no ser un acto irregular."³⁴

Sobre el particular, existe una tesis de jurisprudencia emitida por la Segunda Sección de Sala Superior, al tenor siguiente:

Cuarta Época

R.T.F.F. Año II. No. 9. Abril 1999.

Tesis IV-P-2aS-85

³⁴ Tribunal Fiscal de la Federación IX Reunión Nacional de Magistrados. Justicia Contencioso Administrativa, origen, evolución y perspectiva en los ámbitos federal, estatal y municipal, México, 2001, p. 486.

RESOLUCIÓN DEL RECURSO. ES INNECESARIO SU ANÁLISIS CUANDO LA CUESTIÓN EFECTIVAMENTE PLANTEADA, SE SOLUCIONA AL ANULAR LA RESOLUCIÓN RECURRIDA.

De la interpretación armónica del último párrafo del artículo 197, y del último párrafo del artículo 237, ambos del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el Tribunal Fiscal de la Federación ésta autorizado para pronunciarse sobre la legalidad de la resolución combatida en el recurso, cuando cuente con elementos suficientes para ello; esto es así, pues, conforme al primero de los preceptos citados, se entiende que el actor, simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúe afectando su interés jurídico..."

En efecto, el artículo 197 del Código Tributario textualmente señala en la parte conducente:

"Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y éste la controvierta, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúe afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso."

Lo anterior, se interpreta en el sentido de que el particular puede señalar en el juicio contencioso, conceptos de impugnación no formulados en el recurso, esto significa que el particular esta en aptitud de impugnar la resolución primigenia, pues en todo caso la resolución recaída al recurso únicamente fue un intento entre el particular y la Administración de dotar de legalidad al acto, lo cual no significa que se haya resuelto la cuestión efectivamente planteada, por lo que en este sentido, el particular puede invocar nuevos argumentos de impugnación en relación a la parte de la resolución originaria que no haya satisfecho su interés

jurídico, por ello, el artículo expresa que al momento que se impugne la resolución recaída al recurso, se entenderá que también se impugna la resolución definitiva del acto administrativo en la parte que continúe afectándolo.

Por lo que hace al artículo 237 del mismo ordenamiento legal, textualmente señala lo 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.

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.

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.”

Interpretando el dispositivo legal en cita y relacionado con el artículo 197, se advierte que el Tribunal esta en aptitud de pronunciarse sobre la legalidad de la resolución recurrida, asimismo de la originaria, por tanto deberá estudiar todos los agravios, causas de ilegalidad y razonamientos de las partes, como pueden ser nuevos elementos de prueba no ofrecidos en el recurso y que el Tribunal necesariamente deberá admitir y valorar, incluso se contempla la posibilidad de que las Salas como peritos en derecho, puedan citar el numeral aplicable, aunque las partes hayan invocado erróneamente alguno o algunos dispositivos legales

que no sean los aplicables al caso, esto con la finalidad de resolver la cuestión efectivamente planteada, con la única salvedad de no cambiar los hechos expuestos en la demanda.

Por tanto, el Tribunal al estudiar y valorar nuevos planteamientos formulados por las partes, estará en gran medida resolviendo la cuestión efectivamente planteada, pues analizará la pretensión del particular, esto es, aquella parte de la resolución recurrida que no satisfizo su interés jurídico.

En ese sentido, queda claro que actualmente el contencioso mexicano contempla una litis abierta al permitir la expresión de nuevos conceptos de impugnación, a diferencia de la litis cerrada que se manejaba antes de las reformas de 1995, en donde el contencioso objetivo tradicional se caracterizaba porque los hechos tenían que ser los mismos planteados ante la autoridad administrativa y los agravios combatían solamente la resolución recaída al recurso.

Con las características antes expuestas, es posible concluir que en la actualidad el contencioso administrativo que se ventila ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa es mixto o ecléctico, toda vez que dada la diversidad de materias de las cuales conoce dicho Tribunal dependerá en cada caso en particular, que se pueda establecer si la actuación del Tribunal se ajusta al modelo de contencioso de anulación, en donde la labor del juez consiste únicamente en determinar la legalidad del acto administrativo, o bien al contencioso de plena jurisdicción, en donde se precisa la existencia y medida de un derecho subjetivo del particular, repercutiendo ello en el pronunciamiento de sentencias de nulidad para efectos.

3.2 Partes en el Juicio Contencioso Administrativo en Materia Federal.

En el juicio contencioso administrativo que se promueve ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se desarrolla un proceso jurisdiccional que se caracteriza por la intervención de cuatro partes: actor, demandado, tercero (siempre que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante) y juzgador. Esto a diferencia del procedimiento que se sigue en el recurso administrativo, en el cual participa únicamente la Administración Pública y el particular afectado en su interés jurídico.

Por consiguiente, es necesario puntualizar quienes pueden intervenir como parte en el juicio contencioso administrativo en materia federal.

Así tenemos, que el artículo 198 del código fiscal de la federación indica textualmente que pueden ser parte en el juicio de referencia:

I. El demandante.

El actor o demandante es aquella persona que promueve el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejercitando el derecho subjetivo que posee, es decir, la acción procesal consistente en activar el derecho convenido en la norma abstracta ante el órgano jurisdiccional, en ese sentido, pueden tener tal carácter el particular afectado por un acto de autoridad, o bien, la autoridad administrativa.

Una situación importante en relación a la parte actora, y que establece el artículo 202 del código de la materia, es que el demandante demuestre que la resolución le causa un agravio o afecta un interés jurídico, pues de no ser así, el juicio será improcedente.

El actor podrá promover su demanda de nulidad por su propio derecho, o bien, por conducto de su representante legal y podrá autorizar a licenciado en derecho para que a su nombre reciba notificaciones, así como para hacer promociones de trámite, rendir pruebas, presentar alegatos e interponer recursos, para cuyo efecto dicho profesionalista deberá registrar su cédula de profesiones. No hay que olvidar, que de conformidad con el artículo 200 del código tributario, la representación de los particulares se otorgará en escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante notario o ante los secretarios del Tribunal Fiscal, pues ante dicho Tribunal no procederá la gestión de negocios.

Ahora bien, existe la posibilidad de que la autoridad sea parte actora, lo que sucede en el juicio denominado de lesividad, en donde se solicita la anulación de una resolución favorable al particular, atendiendo a la regla de que no puede revocarse por propia iniciativa de la autoridad una resolución que establezca derechos a favor de un particular.

Por lo que hace a la representación de autoridades, la misma corresponderá a las unidades administrativas encargadas de su defensa jurídica, las cuales podrán nombrar delegados para fines de representación.

Se precisa, que en el escrito de demanda sólo podrá aparecer un demandante salvo que se trate de la impugnación de resoluciones conexas que afecten los intereses jurídicos de dos o más personas, caso en el cual los demandantes deberán nombrar un representante común y en caso de no hacerlo lo hará el magistrado instructor al admitir la demanda.

II. Los demandados. Tendrán ese carácter:

- La autoridad que dictó la resolución impugnada.
- El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.

III. El titular de la dependencia o entidad de la administración Pública Federal, Procuraduría General de la República o Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, de la que dependa la autoridad mencionada en la fracción anterior. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se controviertan actos de autoridades federativas coordinadas, emitidos con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación en ingresos federales.

Dentro del mismo plazo que corresponda a la autoridad demandada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá apersonarse como parte en los otros juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación.

Sobre el particular, cuando la Sala fiscal que conozca de la demanda considere que alguna autoridad deba ser parte del juicio, no habiendo sido señalada como tal por el actor, de oficio deberá corrérsele traslado para que la conteste en el plazo legal.

Ahora bien, tratándose de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público esta será parte en el juicio contencioso solo cuando el acto impugnado lo haya emitido una autoridad dependiente de ella o autoridad coordinada en ingresos federales. Asimismo, el artículo 198 del código fiscal contempla la posibilidad de que la Secretaría sin contar con la calidad de actor, demandado o tercero pueda apersonarse en juicios en que se controvierta el interés fiscal.

IV. El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

El tercero de señalarse, deberá apersonarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que se corra traslado de la demanda, mediante escrito

que refute los agravios expuestos en la demanda, así como la justificación de su derecho para intervenir en el asunto.

3.3 Formalidades del Juicio.

Todo proceso jurisdiccional debe atender a determinadas formalidades, tal y como lo establece el artículo 14 constitucional, que a la letra señala:

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

En este sentido, las formalidades esenciales del procedimiento se convierten en presupuesto de justicia para las partes, pues no sólo tienen como objetivo salvaguardar el interés público, sino también los derechos del particular, por tanto, no todas las formalidades del procedimiento son esenciales, toda vez que este carácter dependerá de la afectación que cause al particular y de la trascendencia que produzca en el fallo, motivando en caso de inobservancia, la inexistencia de actuaciones a partir de la violación cometida y en consecuencia la reposición del procedimiento.

Así tenemos, que de acuerdo a los criterios de jurisprudencia del Poder Judicial Federal, las formalidades esenciales del procedimiento hacen referencia a: el emplazamiento y las notificaciones, la recepción de pruebas, la observancia de los términos o plazos previstos en la ley, el conocimiento de los documentos o pruebas aportados por la contraparte en el proceso, la admisión de recursos que afecten partes substanciales del procedimiento que produzcan indefensión y la competencia del órgano jurisdiccional.

Al respecto, el siguiente criterio de jurisprudencia emitido por los Tribunales Colegiados de Circuito, que textualmente señala:

Novena Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: I, Mayo de 1995

Tesis: XXI.2o.3 A

Página: 415

VIOLACIONES A LAS FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO, COMO PRESUPUESTO PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISION FISCAL, INTERPUESTO POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, interpone recurso de revisión fiscal contra las resoluciones pronunciadas por las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, aduciendo violaciones a las formalidades esenciales del procedimiento, atento a lo dispuesto en el artículo 248, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación, para la procedencia del recurso hecho valer, el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del mismo, debe cerciorarse de que en el juicio natural efectivamente las violaciones se cometieron a las formalidades esenciales del procedimiento sea, porque en el desarrollo de sus distintas fases, se hayan infringido las disposiciones que rigen el emplazamiento, las notificaciones, la admisión de pruebas, la observancia de los plazos y términos, el conocimiento de pruebas aportadas al juicio por la contraparte, la admisión de recursos que afecten partes substanciales del procedimiento que produzca indefensión y, la competencia del órgano jurisdiccional, pues, si lo que acontece es que la Sala responsable dejó de apreciar en términos de la ley aplicable al caso, alguna de las pruebas allegadas al juicio, al momento de dictar la sentencia recurrida, dicha omisión, aun cuando constituye una violación formal, no es de naturaleza especificada y, por lo tanto, el recurso de revisión fiscal en ese supuesto, resulta improcedente.

En efecto, la inobservancia de las normas procesales que afecten los derechos de defensa de las partes y cuya violación provoque reposición del procedimiento a partir de la violación cometida, implicará una violación a las formalidades esenciales del procedimiento.

Precisado lo anterior, a continuación haremos referencia a las etapas del juicio contencioso administrativo en materia federal, las cuales abordan las formalidades mencionadas con anterioridad, por consiguiente tenemos como etapas: la demanda, notificación, contestación a la demanda, ampliación de demanda y contestación, pruebas, cierre de instrucción y sentencia. Con respecto a la sentencia, esta será estudiada en el siguiente apartado.

Demanda

Sin duda, la demanda es la pieza fundamental en la activación del juicio contencioso, toda vez que en ésta, el particular afectado por una resolución administrativa, expone ante las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa los hechos y la argumentación lógica jurídica del porqué considera se esta afectando su interés jurídico, por lo cual, dicha demanda debe revestir y cumplir determinados requisitos para que se considere procedente su admisión.

Estos requisitos son lo siguientes:

- Debe presentarse por escrito directamente ante la Sala Regional competente, o bien, enviarse por correo certificado con acuse de recibo si el actor tiene su domicilio fuera de la población donde se encuentre la sede de la Sala o cuando ésta se encuentre en el Distrito Federal y el domicilio fuera de él, siempre que el envío se efectúe en el lugar en que resida el demandante, lo anterior, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

La presentación de la demanda dentro de los cuarenta y cinco días es la regla general, sin embargo, existen ciertas situaciones que motivan la suspensión del plazo de presentación hasta por un año, como puede ser que el interesado fallezca durante el plazo para iniciar el juicio; si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación, o bien, en los casos de incapacidad o declaración de ausencia decretadas por autoridad judicial.

- Por su parte, las autoridades podrán presentar la demanda dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se emita la resolución. (Ver Art. 207 del CFF).

De lo anterior, surge a simple vista una violación al principio de igualdad entre las partes, pues al particular demandante se le impone un plazo de presentación de 45 días, mientras que a la autoridad un plazo de cinco años, el cual resulta excesivo si tomamos en cuenta que la autoridad es sabedora de la resolución favorable al particular, por tanto, en caso de que decidiera pedir su modificación o nulidad, de igual forma debería contar con un plazo de cuarenta y cinco días, y de esta forma no se quebrantaría el principio procesal de igualdad entre las partes.

Ahora bien, el escrito inicial de demanda deberá indicar según lo refiere el artículo 208 del código tributario, lo siguiente:

- 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.

VI. Los conceptos de impugnación.

VII. Nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.

VIII. Puntos petitorios.

Cabe indicar, que en caso de que el demandante no señale domicilio para recibir notificaciones en la jurisdicción de la Sala Regional que corresponda o se desconozca el domicilio del tercero, las notificaciones relativas se efectuarán por lista autorizada, que se fijará en el sitio visible de la Sala.

Otro aspecto importante, es que la demanda debe estar firmada por quien la formule, y en caso que el promovente no sepa o no pueda firmar, imprimirá su huella digital y firmará otra persona a su ruego, toda vez que de no ser así, se tendrá por no presentada.

El escrito de demanda deberá presentarse en la oficialía de partes de la región a la que pertenezca cada Sala, durante las horas hábiles que determine el Pleno del Tribunal. En este sentido, es importante mencionar que el territorio nacional se encuentra dividido en regiones, según lo indica el artículo 28 de la Ley Orgánica del Tribunal de referencia, por tanto existen Salas Regionales que conocerán de los juicios por razón del territorio respecto del lugar donde se encuentra la sede de la autoridad demandada. En el supuesto de que fueran varias las autoridades demandadas, será donde se encuentre la que dictó la resolución impugnada y cuando el demandado sea un particular, se atenderá a su domicilio.

Para ilustrar lo anterior, a continuación se transcribe el Acuerdo G/10/2001 por el que se determinan los límites territoriales y denominación de las regiones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, número y sede de sus salas regionales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 25 de enero de 2001 al tenor siguiente:

"TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

ACUERDO G/10/2001 por el que se determinan los límites territoriales y denominación de las regiones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, número y sede de sus salas regionales.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.- Secretaría General.- Pleno de la Sala Superior.

ACUERDO G/10/2001

SE DETERMINAN LOS LIMITES TERRITORIALES Y DENOMINACION DE LAS REGIONES DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, NUMERO Y SEDE DE SUS SALAS REGIONALES.

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 16 fracción II, 26 fracción VI, 28 y 29, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y Décimo Primero Transitorio del Decreto que reformó la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, publicado en el **Diario Oficial de la Federación** de 31 de diciembre del 2000 y a fin de que la Impartición de Justicia sea más eficiente y responda a las cargas actuales de trabajo de este Organismo Jurisdiccional, se acuerda:

ARTICULO PRIMERO.- El territorio nacional se divide en las regiones que a continuación se señalan, fijándose el nombre y límites territoriales de cada una de ellas:

- I.- Del Noroeste I, que comprende el Estado de Baja California.
- II.- Del Noroeste II, que comprende el Estado de Sonora.
- III.- Del Noroeste III, que comprende los Estados de Baja California Sur y Sinaloa.
- IV.- Del Norte-Centro I, que comprende el Estado de Chihuahua.
- V.- Del Norte-Centro II, que comprende los Estados de Durango y Coahuila.
- VI.- Del Noreste, que comprende los Estados de Nuevo León y Tamaulipas.
- VII.- De Occidente, que comprende los Estados de Colima, Jalisco y Nayarit.
- VIII.- Del Centro I, que comprende los Estados de Zacatecas y Aguascalientes.
- IX.- Del Centro II, que comprende los Estados de San Luis Potosí y Querétaro.
- X.- Del Centro III, que comprende los Estados de Guanajuato y Michoacán.
- XI.- Hidalgo-México, que comprende los Estados de Hidalgo y de México.
- XII.- De Oriente, que comprende los Estados de Tlaxcala y Puebla.
- XIII.- Del Golfo, que comprende el Estado de Veracruz.

- XIV.-** Del Pacífico, que comprende el Estado de Guerrero.
XV.- Del Sureste, que comprende los Estados de Chiapas y Oaxaca.
XVI.- Peninsular, que comprende los Estados de Campeche, Tabasco, Quintana Roo y Yucatán.
XVII.- Metropolitana, que comprende el Distrito Federal y el Estado de Morelos.

ARTICULO SEGUNDO.- En cada una de las regiones habrá el número de salas con la circunscripción territorial y jurisdicción en toda la región, nombre y sede que a continuación se indica:

- I.-** Región del Noroeste I. Habrá una Sala que se denominará: **Sala Regional del Noroeste I**, con sede en la Ciudad de Tijuana, B.C.
II.- Región del Noroeste II. Habrá una Sala que se denominará: **Sala Regional del Noroeste II**, con sede en Ciudad Obregón, Son.
III.- Región del Noroeste III. Habrá una Sala que se denominará: **Sala Regional del Noroeste III**, con sede en la Ciudad de Culiacán, Sin.
IV.- Región del Norte-Centro I. Habrá una Sala que se denominará: **Sala Regional del Norte-Centro I**, con sede en la Ciudad de Chihuahua, Chih.
V.- Región del Norte-Centro II. Habrá dos Salas que se denominarán: **Primera Sala Regional del Norte-Centro II** y **Segunda Sala Regional del Norte-Centro II**, ambas con sede en la Ciudad de Torreón, Coah.
VI.- Región del Noreste. Habrá dos Salas que se denominarán: **Primera Sala Regional del Noreste** y **Segunda Sala Regional del Noreste**, ambas con sede en la Ciudad de Monterrey, N.L.
VII.- Región de Occidente. Habrá dos Salas que se denominarán: **Primera Sala Regional de Occidente** y **Segunda Sala Regional de Occidente**, ambas con sede en la Ciudad de Guadalajara, Jal.
VIII.- Región del Centro I. Habrá una Sala que se denominará: **Sala Regional del Centro I**, con sede en la Ciudad de Aguascalientes, Ags.
IX.- Región del Centro II. Habrá una Sala que se denominará: **Sala Regional del Centro II**, con sede en la Ciudad de Querétaro, Qro.
X.- Región del Centro III. Habrá una Sala que se denominará: **Sala Regional del Centro III**, con sede en la Ciudad de Celaya, Gto.
XI.- Región Hidalgo-México. Habrá tres Salas que se denominarán: **Primera Sala Regional Hidalgo-México**, **Segunda Sala Regional Hidalgo-México** y **Tercera Sala Regional Hidalgo-México**, todas ellas con sede en Tlalnepantla, Edo. de México.
XII.- Región de Oriente. Habrá dos Salas que se denominarán: **Primera Sala Regional de Oriente** y **Segunda Sala Regional de Oriente**, ambas con sede en la Ciudad de Puebla, Pue.
XIII.- Región del Golfo. Habrá una Sala que se denominará: **Sala Regional del Golfo**, con sede en la Ciudad de Jalapa, Ver.
XIV.- Región del Pacífico. Habrá una Sala que se denominará: **Sala Regional del Pacífico**, con sede en la Ciudad de Acapulco, Gro.
XV.- Región del Sureste. Habrá una Sala que se denominará: **Sala Regional del Sureste**, con sede en la Ciudad de Oaxaca, Oax.
XVI.- Región Peninsular. Habrá una Sala, que se denominará: **Sala Regional Peninsular**, con sede en la Ciudad de Mérida, Yuc.
XVII.- Región Metropolitana. Habrá once Salas, que se denominarán: **Primera Sala Regional Metropolitana**, **Segunda Sala Regional Metropolitana**, **Tercera Sala Regional Metropolitana**, **Cuarta Sala Regional Metropolitana**, **Quinta Sala Regional Metropolitana**, **Sexta Sala Regional Metropolitana**,

Séptima Sala Regional Metropolitana, Octava Sala Regional Metropolitana, Novena Sala Regional Metropolitana, Décima Sala Regional Metropolitana y Décimo Primera Sala Regional Metropolitana, todas ellas con sede en la Ciudad de México, Distrito Federal.

ARTICULO TERCERO.- Las demandas presentadas y asuntos en trámite hasta el 31 de enero del año en curso, en las Salas Regionales que han venido funcionando con distinta denominación y diferente región a la que ahora se les asigna, continuarán en las mismas con su nueva denominación, hasta su definitiva resolución.

ARTICULO CUARTO.- Quedan sin efecto los acuerdos que este Pleno hubiere dictado con anterioridad a esta fecha, en aquello en que se opongan al contenido del presente.

ARTICULO QUINTO.- Este Acuerdo deberá publicarse en el **Diario Oficial de la Federación**, así como el Directorio que contiene el domicilio de cada una de las Salas Regionales de este Tribunal.

ARTICULO SEXTO.- Este Acuerdo entrará en vigor a partir del 1o. de febrero del año en curso.

Así lo acordó el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión del día dieciocho de enero de dos mil uno.- Firman la Magistrada **Ma. Guadalupe Aguirre Soria**, Presidenta del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y la licenciada **Graciela Buenrostro Peña**, Secretaria General de Acuerdos, quien da fe.- Conste.- Rúbricas.

Ahora bien, las Salas antes mencionadas conocerán de los juicios a que se refiere el artículo 11 de la mencionada Ley Orgánica, con excepción de los que corresponda conocer y resolver al Pleno o a las Secciones de la Sala Superior, cuya competencia se encuentra establecida en los artículos 16 y 20 de la misma ley.

La demanda, debe acompañarse de una copia de la misma y de los documentos anexos para cada una de las partes, esto es, del documento que acredite la personalidad de quien promueve, pues basta recordar que la representación se otorga mediante escritura pública o carta poder, según lo establece el artículo 200 del código tributario. Asimismo deberá anexar el documento en que conste el acto impugnado, es decir, la resolución que afecta el interés jurídico del demandante.

Ahora bien, si se impugna una resolución negativa ficta, deberá acompañarse una copia en la que obre el sello de recepción de la instancia no resuelta expresamente por la autoridad.

En el mismo sentido, deberá acompañarse la constancia de notificación del acto impugnado, el cuestionario que debe desahogar el perito, así como el interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial, estos dos últimos firmados por el demandante, y por último las pruebas documentales que ofrezca, lo anterior con fundamento en el artículo 209 del código fiscal de la federación.

En caso de que no se anexe al escrito inicial de demanda alguno de los documentos antes señalados, se requerirá al promovente para que los presente en el plazo de cinco días, de no hacerlo, la demanda se tendrá por no presentada, salvo que se trate de las pruebas, pues en dicho supuesto, se tendrán como no ofrecidas.

Notificaciones

Si bien anteriormente indicamos que la demanda es pieza clave para activar el juicio contencioso administrativo, también lo es que no podemos dejar de mencionar otro elemento indispensable en el proceso jurisdiccional, es decir, la notificación, toda vez que a través de esta, tanto el particular como la autoridad conocen de los actos administrativos que existen en su contra, y en consecuencia tienen la posibilidad de afrontarlos, según se afecten sus intereses jurídicos.

Por tanto, toda resolución sea acuerdo, auto o sentencia que se dicte por las Salas del Tribunal de referencia, deberá ser notificado a las partes interesadas, a más tardar, el tercer día siguiente a aquél en que el expediente haya sido turnado al actuario para ese efecto. En caso de que el actuario sin causa justificada no cumpla con dicha obligación, se le impondrá una multa, y en caso de reincidencia será destituido, sin responsabilidad para el Estado.

En ese sentido, a continuación mencionaremos las formas en que el Tribunal puede realizar las notificaciones, así tenemos que en caso de que los particulares a quienes deba notificarse se presenten dentro de las 24 horas siguientes a aquella en que se haya dictado la resolución, la notificación se hará en los locales de las Salas.

Tratándose de particulares que no se presenten en los locales de las Salas, la notificación se realizará personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, siempre que se conozca su domicilio o que éste o el de su representante se encuentre en territorio nacional, siempre y cuando se trate de los siguientes casos:

- I. La que corra traslado de la demanda, de la contestación y, en su caso, de la ampliación.
- II. La que mande citar a los testigos o a un tercero.
- III. El requerimiento a la parte que debe cumplirlo.
- IV. El auto de Sala Regional que dé a conocer a las partes que el juicio será resuelto por la Sala Superior.
- V. La resolución de sobreseimiento.
- VI. La sentencia definitiva.
- VII. En todos aquellos casos en que el magistrado instructor así lo ordene.

También existe la notificación por lista, la cual procede cuando el particular no se presenta en los locales de las Salas, caso en el cual la notificación se hará

por lista autorizada que se fijará en un lugar visible del Tribunal y contendrá el nombre de la persona, expediente y tipo de acuerdo.

En la actualidad, gracias a la evolución que ha sufrido la tecnología, se permite una peculiar forma de notificación por transmisión facsimilar o electrónica, dicha notificación requiere que la parte que así lo solicite, señale su número de telefacsimilar o dirección de correo electrónico. Por su parte, el magistrado instructor deberá dejar constancia en el expediente de la fecha y hora en que se realizaron, así como de la recepción de la notificación. La notificación se considerará efectuada legalmente aun cuando otra persona distinta al promovente o representante legal la hubiese recibido.

Por último, en el caso de notificaciones a la autoridad, las mismas se efectuarán por oficio o por vía telegráfica en casos urgentes y en los supuestos de resoluciones que se dicten en los juicios que se tramitan ante el Tribunal Fiscal, la notificación siempre se realizará a la unidad administrativa encargada de representar en juicio a la autoridad demandada.

Las notificaciones se realizarán en días hábiles, entendiéndose por éstos aquéllos en que se encuentren abiertas al público las oficinas de las Salas del Tribunal Fiscal durante el horario normal de labores, para ello, se estará al Acuerdo del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que se publique en el Diario Oficial de la Federación, que para el año 2002 fue publicado el día 9 de enero a través del Acuerdo G/4/2002, toda vez que en éste, se da a conocer el calendario de suspensión de labores para el respectivo año fiscal.

Mención importante merece el momento en que surte efectos una notificación, que según el artículo 255 del código de la materia, será al día siguiente hábil a aquél en que fueren hechas. Tratándose de notificaciones por lista, se tendrá como fecha de notificación la del día en que se hubiese fijado.

Ahora bien, en caso de que la notificación se haya omitido o sea irregular, la misma se entenderá legalmente realizada a partir del momento en que el interesado se haga sabedor de su contenido.

Contestación de la demanda

Una vez que el actor o demandante interpone la demanda de nulidad ante la Sala competente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el magistrado instructor dictará auto admisorio y deberá correr traslado de ella a las autoridades demandadas y tercero si lo hubiere, esto con el fin de que produzcan la defensa de la resolución impugnada.

La contestación de la demanda debe producirse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos el emplazamiento. En caso de que no se conteste a tiempo, o bien, no se refiera a todos los hechos que el actor expresó en la demanda, estos se tendrán como ciertos, por ello, es importante que al momento de contestar la demanda se ponga suma atención en todos y cada uno de los hechos, argumentos y conceptos de impugnación que refiera la contraparte, pues suele acontecer que en un mismo hecho o concepto de impugnación se invoquen diversas causales de nulidad, las cuales al no ser contestadas en su totalidad, puedan causar certeza en el fallo que produzca el juzgador.

Si en el juicio contencioso administrativo el actor omite señalar alguna autoridad que deba ser demandada, de oficio se le correrá traslado para que la conteste en el mismo plazo de cuarenta y cinco días. En el caso de que los demandados sean varios, el término de contestación les correrá individualmente.

El demandado en su contestación expresará según se desprende del artículo 213 del código fiscal de la federación, lo siguiente:

I. Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar.

(Ver Art. 217 del CFF)

II. Las consideraciones que a su juicio impidan se emita decisión en cuanto al fondo, o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.

Lo anterior, hace referencia a las causales de improcedencia establecidas en el artículo 202 del código de la materia, pues basta recordar que si se presenta cualquiera de los supuestos a que hace referencia dicho artículo, el juicio resultaría improcedente y, en consecuencia no sería necesario entrar al estudio del fondo del asunto.

III. Se referirá concretamente a cada uno de los hechos que el demandante le impute de manera expresa, afirmándolos, negándolos, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo cómo ocurrieron, según sea el caso.

En atención a la presente fracción, y como ya se indicó con anterioridad, el demandado debe contestar cada uno de los hechos y conceptos de impugnación hechos valer por su contraparte.

IV. Los argumentos por medio de los cuales se demuestra la ineficacia de los conceptos de impugnación.

Esta argumentación se convierta en la parte trascendental de la contestación, pues a través de esta se expresarán los razonamientos lógico jurídicos que la demandada tenga a favor para desvirtuar los conceptos de impugnación de la demandante y con ello causar convicción en el juzgador a fin de obtener un fallo favorable.

V. Las pruebas que ofrezca.

Las cuales soportarán los argumentos lógico jurídicos que se formulen.

Algo importante en la contestación de demanda, es que no se podrán cambiar los fundamentos de derecho de la resolución impugnada, esto significa, que la demandada no tiene la posibilidad de corregir los errores de la resolución que defiende, sino únicamente reforzar la fundamentación y motivación ya expresada en la resolución combatida.

Ampliación de la demanda y contestación

Puede ocurrir, que derivado de los planteamientos formulados por la demandada en su contestación, la actora se vea en la necesidad de aclarar o reforzar los argumentos expresados en su escrito de demanda, o bien, aportar nuevas causales de nulidad, para ello, cuenta con la ampliación de demanda que deberá interponerse dentro de los veinte días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita su contestación, siempre y cuando se trate de los siguientes supuestos:

- Cuando se impugne una negativa ficta.
- Contra el acto principal del que derive el acto impugnado en la demanda, así como su notificación, cuando se den a conocer en la contestación.
- Derivado de actos no notificados o notificados ilegalmente. (Ver Art. 209 bis)
- Cuando con motivo de la contestación, se introduzcan cuestiones que sin violar el primer párrafo del artículo 215 (relativo a que no se cambien los fundamentos de derecho de la resolución impugnada), no sean conocidos por el actor al presentar la demanda.

De igual forma, el plazo para presentar la contestación a la ampliación de demanda, será de veinte días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la ampliación.

Pruebas

Con respecto a las pruebas, serán admitidas en el juicio contenciosos administrativo, toda clase de ellas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que éstos se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

En caso de presentarse pruebas supervenientes, estas podrán presentarse siempre que no se haya dictado sentencia, supuesto en el cual, el magistrado instructor deberá informar a la contraparte para que en el plazo de cinco días manifieste lo que a su derecho convenga.

Presentadas las pruebas y siempre que hayan cumplido con las reglas y el desahogo debido, el juzgador procederá a valorarlas de acuerdo a las disposiciones establecidas en el artículo 234 del código fiscal, salvo que la Sala de acuerdo a las pruebas rendidas y a las presunciones formadas, adquiera convicción distinta acerca de los hechos materia del litigio, situación que deberá fundar razonadamente en la sentencia.

Cierre de Instrucción.

Una vez que la parte demandada produce su contestación, y si fuere el caso, de contestación a la ampliación de la demanda, no existiendo prueba pendiente por desahogar ni cuestión o incidente en trámite que impida dictarse la sentencia, el magistrado instructor diez días después de que haya concluido la

substanciación del juicio, notificará por lista a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito.

Los alegatos son las razones que tiene una de las partes para debilitar las razones de su contraria y sirven para destacar lo expresado en el escrito de demanda, rebatir lo que la autoridad demandada contesta exponiendo las irregularidades o excesos de la misma al pretender mejorar el acto impugnado, así como para invocar precedentes jurisdiccionales o jurisprudencias recién establecidas. Cabe aclarar, que el contenido de los alegatos si bien deberán ser considerados al dictar la sentencia, también lo es que deben ser congruentes con lo originalmente planteado en la demanda y contestación, esto es, no deben variar o enmendar la litis ya integrada.

Por consiguiente, transcurrido el plazo para formular alegatos presentados o no, quedará cerrada la instrucción, sin necesidad de declaratoria expresa, a no ser que alguna de las partes en sus alegatos presente prueba superveniente, situación que motivará que el magistrado instructor corra traslado a la otra parte, para que exprese respecto de ella lo que a su derecho convenga dentro del plazo que al efecto se señale. Trascurrido dicho plazo se cierra la instrucción del juicio y lo conducente será dictar sentencia, misma que se estudiará a continuación.

3.4 Sentencia, y sus efectos.

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, define la sentencia de la siguiente manera:

"Sentencia.- (del latín, *sententia*, máxima, pensamiento corto, decisión). Es la resolución que pronuncia el Juez o Tribunal para resolver el fondo del litigio, conflicto o controversia, lo que significa la terminación normal del proceso."³⁵

En ese sentido, la sentencia se convierte en la parte culminante del proceso jurisdiccional, pues en ella el juzgador resolverá la controversia efectivamente planteada, es decir, sólo se examinarán los puntos controvertidos de la resolución, la demanda y la contestación.

Al efecto, la sentencia que se dicta en el juicio contencioso administrativo, se pronunciará por unanimidad de votos de los magistrados integrantes de la Sala, dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que se cierre la instrucción. Para este efecto el magistrado instructor formulará el proyecto respectivo dentro de los cureta y cinco días siguientes al cierre de instrucción, dicha sentencia puede tener determinados efectos, según lo determine el propio juzgador, dado el desarrollo que haya tenido el proceso.

Así, el artículo 237 del código tributario determina que las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo la posibilidad de invocar hechos notorios, lo cual sin duda, establece la esencia del contenido que debe prevalecer en toda sentencia, dado que garantiza el principio de congruencia de toda sentencia, esto es, que al resolver la controversia se haga atendiendo a lo planteado por las partes, sin omitir nada, ni anexar cuestiones no hechas valer por las partes.

Lo anterior, se relaciona con el principio de legalidad, toda vez que obliga al juzgador a no incurrir en la suplencia de la deficiencia de la queja a favor de

³⁵ Fix Zamudio, Héctor. Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas. PZ, 5ª Ed., México, 1992, p. 2891.

alguna de las partes, es decir, que el juzgador como ya se indicó, no está facultado para invocar argumentos, hechos y fundamentos que no hayan hecho valer las partes ni mucho menos a aplicarlos en beneficio de alguna de ellas. Cabe destacar, que en el artículo 238 penúltimo párrafo del referido código, se contempla la suplencia de la queja pero solo en las hipótesis que el mismo precepto legal señala, consistentes en la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada, así como la ausencia total de fundamentación y motivación, cuestiones que el juzgador debe analizar.

Ahora bien, el artículo 237 del código fiscal dispone lo siguiente:

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

Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia o resolución de la sala deberá examinar primero aquellos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana."

De lo anterior se desprende, que el juzgador tiene la obligación de analizar, y en consecuencia resolver todos los argumentos de ilegalidad expuestos en la demanda de nulidad, cumpliendo así el principio de congruencia, sin embargo del segundo párrafo del citado artículo se desprende una excepción cuando se trate de diversas causales de ilegalidad tocantes al fondo del asunto, pues el referido artículo alude a que primero se hará referencia a las que puedan llevar a declarar una nulidad lisa y llana, por consiguiente si se declara dicha nulidad, sería innecesario entrar al estudio de los demás conceptos de impugnación que atañen al fondo de la controversia.

Al respecto existe tesis de jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, al tenor siguiente:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Febrero de 1998

Tesis: VIII.2o.27 A

Página: 547

Materia: Administrativa

SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE DECLARA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA. HACE INNECESARIO EL ESTUDIO DE DIVERSAS CAUSALES DE ILEGALIDAD QUE PUDIERAN PRODUCIR EL MISMO EFECTO.

De la interpretación del artículo 237, primero y segundo párrafos, del Código Fiscal de la Federación vigente, se advierte que consigna el principio de congruencia tocante a que la responsable debe ocuparse de todos y cada uno de los puntos controvertidos; pero el principio sufre una excepción cuando en el caso se alegan diversas causales de ilegalidad del acto administrativo fiscal que ven al fondo de la cuestión planteada y no a vicios formales o de procedimiento, porque al declarar fundada una causal de nulidad que trajo como consecuencia la invalidez lisa y llana del acto combatido, resulta ocioso exigir el estudio de los demás conceptos de anulación que atañen al fondo del negocio, pues cualquiera que fuere su análisis, no variaría el sentido ni la consecuencia de la nulidad decretada, pues el análisis de los repetidos motivos de ilegalidad iría en contra de la práctica de la impartición de justicia que debe ser, en términos del artículo 17 constitucional, pronta, completa e imparcial. Por otra parte, el decretar la nulidad lisa y llana del acto fiscal combatido no produce un estado de indefensión, pues en el caso de que la demandada interponga recurso de revisión fiscal, aunque la responsable sólo haya examinando una causal de ilegalidad por considerarla fundada y suficiente, una vez interpuesta la revisión fiscal o medio de impugnación que pueda hacer valer la autoridad demandada, el Tribunal Colegiado de Circuito a quien corresponda conocer del mismo, de estimar fundados los agravios opuestos y pronunciarse en el sentido de revocar la resolución de la Sala,

lógica y jurídicamente tendría que ordenar a ésta que llevara a cabo el análisis de los conceptos de anulación cuyo estudio omitió. Además, el orden lógico del análisis de los conceptos de nulidad estriba en que, primero, deberán analizarse los motivos de ilegalidad que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución y si alguna resultó fundada, es suficiente para declarar la nulidad aludida, sin que sea necesario estudiar los siguientes motivos de invalidez, pues por su naturaleza, en términos del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, produce la nulidad citada y excluye el estudio de las restantes. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Por lo que respecta a los efectos o alcances que puede adquirir la sentencia, precisados en el artículo 239 del código fiscal, que textualmente indica lo siguiente:

"La sentencia definitiva podrá:

- I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
- III. Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales.
- IV. Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada."

Estos efectos dependerán de la causal de nulidad que al efecto se haga valer en el caso concreto, pues así se ha considerado en la tesis de jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación en el siguiente sentido:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente:

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Junio de 1998

NULIDAD, ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 238 Y 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Del contenido de los artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que el alcance de la declaración de nulidad depende básicamente, de la causal de ilegalidad que se haya considerado fundada, independientemente de que la nulidad sea lisa y llana o cuando resulte procedente se especifiquen los términos de la misma. Lo que va a permitir precisar los alcances del fallo, son las consideraciones en que se funda, en relación con las características particulares del caso concreto. Si la causa de anulación es la precisada en la fracción I del artículo 238, relativa a la incompetencia, la resolución o procedimiento se anularán de modo absoluto, en tanto que no es posible que conserven algún valor jurídico, si emanaron de un funcionario que carece de competencia legal; una declaración de nulidad, en esta forma no impide que la autoridad que sí sea competente, en ejercicio de sus atribuciones, dicte una nueva resolución sobre la misma cuestión o llevar a cabo un procedimiento análogo al impugnado; si el motivo de anulación fue el previsto en la fracción II, es decir, la omisión de requisitos formales exigidos por las leyes, inclusive la falta de fundamentación y motivación siempre y cuando se afecten las defensas del particular y trascienda al resultado de la resolución impugnada, el efecto de la sentencia será para que se emita una nueva resolución conforme lo establece el último párrafo del artículo 239; similar situación acontece si el motivo de anulación es el previsto en la fracción III o sea, por vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al resultado de la resolución impugnada, el efecto será que se emita una nueva resolución por parte de la autoridad demandada; ahora bien procede la nulidad lisa y llana, cuando la causa de ilegalidad se debe a que los hechos que motivaron la resolución no se realizaron, fueron distintos, o se apreciaron en forma equívoca, o se dictó en contravención a las disposiciones aplicadas o se dejaron de aplicar las

debidas y por último, cuando la resolución administrativa dictada por la autoridad, en ejercicio de sus facultades discrecionales, no corresponda a los fines, para los cuales la ley concedió a la autoridad dichas facultades, la resolución será anulada para el efecto que se emita una nueva resolución.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

De esta forma, cuando se trate de conceptos de impugnación que impliquen una violación de fondo, la nulidad será lisa y llana, mientras que cuando se trate de violaciones formales del procedimiento, la nulidad será para efectos.

Lo anterior tiene su fundamento en la siguiente tesis de jurisprudencia, que señala textualmente lo siguiente:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VIII, Julio de 1998

Tesis: VIII.2o.36 A

Página: 396

Materia: Administrativa

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.

En términos de lo dispuesto por los artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación, las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación pueden declarar la nulidad lisa y llana del acto impugnado o para efectos. La nulidad lisa y llana, que se deriva de las fracciones I y IV del artículo 238 invocado, se actualiza cuando existe incompetencia de la autoridad, que puede suscitarse tanto en la resolución impugnada como en el procedimiento del que deriva; y

cuando los hechos que motivaron el acto no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien, se dictó en contravención de las disposiciones aplicables o dejó de aplicar las debidas. En ambos casos, implica, en principio, que la Sala Fiscal realizó el examen de fondo de la controversia. En cambio, las hipótesis previstas en las fracciones II, III y V del precepto legal de que se trata, conllevan a determinar la nulidad para efectos, al establecer vicios formales que contrarían el principio de legalidad, pero mientras que la fracción II se refiere a la omisión de formalidades en la resolución administrativa impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación en su caso, la fracción III contempla los vicios en el procedimiento del cual derivó dicha resolución, vicios que bien pueden implicar también la omisión de formalidades establecidas en las leyes, violatorias de las garantías de legalidad, pero que se actualizaron en el procedimiento, es decir, en los antecedentes o presupuestos de la resolución impugnada. En el caso de la fracción V, que se refiere a lo que la doctrina reconoce como "desvío de poder", la sentencia tendrá dos pronunciamientos, por una parte implica el reconocimiento de validez del proveído sancionado y por otra supone la anulación del proveído sólo en cuanto a la cuantificación de la multa que fue realizada con abuso de poder, por lo que la autoridad puede imponer un nuevo proveído imponiendo una nueva sanción. Así, de actualizarse los supuestos previstos en las fracciones I y IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, que implica el estudio de fondo del asunto, la nulidad debe declararse en forma lisa y llana, lo que impide cualquier actuación posterior de la autoridad; en cambio, si se trata de los casos contenidos en las fracciones II y III y en su caso V del artículo en comento, que contemplan violaciones de carácter formal, la nulidad debe ser para efectos, la cual no impide que la autoridad pueda ejercer nuevamente sus facultades, subsanando las irregularidades y dentro del término que para el ejercicio de dichas facultades establece la ley. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Ciertamente, cuando la litis contempla violaciones de forma y fondo, el juzgador al momento de dictar su sentencia debe analizar primero aquellos agravios que lleven a declarar una nulidad lisa y llana, esto es, cuestiones de

fondo de la controversia, ello en razón de resolver la cuestión efectivamente planteada y respetar la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 17 constitucional que señala:

"Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por los Tribunales que estarán expedidos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial..."

Por tanto, el órgano jurisdiccional debe procurar que los juicios se revisen atendiendo a las violaciones de fondo y no limitarse a revisar cuestiones de forma, alargando innecesariamente los conflictos e imponiendo costos a las partes al reponer procedimientos que son ilegales en cuanto al fondo.

En ese sentido, el juzgador debe ser congruente al estudiar y dictar la sentencia, pues no puede inclinarse hacia ningún sujeto de la controversia, es decir, bajo ninguna circunstancia puede invocar argumentos, hechos y fundamentos que no hayan hechos valer las partes en sus respectivas promociones y aplicarlos en beneficio de alguna de ellas, y en consecuencia, las sentencias que pronuncie no pueden tener un alcance mayor del que se desprenda de la materia de la litis.

Capítulo IV

El Interés Fiscal de la Federación en el Recurso de Revisión Fiscal.

Durante el desarrollo del presente trabajo estudiamos una de las múltiples facultades que posee el Estado para satisfacer las necesidades de la población y regular las relaciones entre gobernados y gobernantes, nos referimos a la potestad tributaria del Estado para crear, exigir, recaudar y destinar contribuciones con el fin de satisfacer el gasto público.

A través de dicha facultad, el Estado crea la normatividad necesaria para lograr dichos fines, logrando con ello, que el poder ejecutivo aplique las normas establecidas en ley para obtener los recursos necesarios que requiere la población.

Sin embargo, derivado de la actividad que realiza la Administración Pública, suele acontecer que los actos que ejecuta lesionen los derechos de los particulares, situación que motiva que la propia ley establezca medios de defensa en contra de dichos actos. Es así, que el recurso administrativo surge de actos de mala aplicación o interpretación de la ley.

En ese sentido, el recurso administrativo estudiado en el segundo capítulo de la presente investigación se conduce a través de un procedimiento administrativo que conlleva a que la autoridad que conoce del recurso emita una resolución, en la cual se determinará la legalidad o ilegalidad del acto administrativo.

Ahora bien, la ley en ocasiones determina al recurso administrativo como optativo, es decir, otorga la posibilidad de que el particular impugne la resolución administrativa directamente a través del juicio de nulidad, el cual es otro medio de defensa que posee el particular y que se caracteriza por su proceso jurisdiccional, que culmina en una sentencia definitiva.

La sentencia definitiva que pronuncie el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, puede ser impugnada por la autoridad administrativa a través de la unidad encargada para tal efecto, vía recurso de revisión fiscal, el cual se estudiará en el capítulo siguiente.

La anterior sinopsis, es con la finalidad de dar un panorama de las etapas previas al recurso de revisión fiscal como fase terminal del contencioso administrativo, esto por parte de las autoridades administrativas, pues no hay que perder de vista que el particular posee como medio extraordinario de defensa el juicio de amparo.

Por tanto, una vez enlazados los temas correspondientes a los tres primeros capítulos de la investigación, estamos en posibilidad de abordar el tema central de estudio referente al interés fiscal de la federación como requisito de procedencia del recurso de revisión fiscal en materia federal.

4.1 Consideraciones Generales

El recurso de revisión fiscal en estudio es de índole federal, por tanto, encuentra su fundamento constitucional en el artículo 104 fracción I-B, que textualmente señala lo siguiente:

"Corresponde a los tribunales de la Federación conocer:

I-B. De los recursos de revisión fiscal que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso administrativo a que se refieren las fracciones XXIX-H del artículo 73 y fracción IV, inciso e) del artículo 122 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a los trámites que la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en

contra de las resoluciones que en ellas dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno."

De lo anterior se desprende, que el recurso de revisión fiscal procede contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso administrativo, esto es, en contra de las sentencias definitivas que pronuncie el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y debe tramitarse conforme a las reglas de la Ley de Amparo relativas al recurso de revisión en amparo indirecto.

Ahora bien, el recurso de revisión fiscal es un medio de defensa a favor de las autoridades que obtuvieron un fallo adverso en los juicios de nulidad, es decir, la revisión se convierte en un mecanismo de control de la legalidad de las resoluciones emitidas por las Salas Regionales y por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En este sentido, el recurso de revisión es de naturaleza excepcional, pues el legislador señala en el artículo 248 del código fiscal los casos en que limitativamente procede; pues en todo caso si la intención hubiera sido hacerlo procedente en todos los asuntos no hubiera plasmado precisiones, ya que bastaba con que dijera que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación son recurribles ante el Tribunal Colegiado de Circuito. Por tanto, la procedencia (que más adelante abordaremos) esta condicionada a las hipótesis o supuestos expresamente establecidos en el mencionado artículo.

En efecto, el recurso de revisión fiscal está sujeto a un régimen de naturaleza excepcional y restringida, pues el propio artículo 104 constitucional en la parte conducente es claro en señalar que el recurso procederá "sólo en los casos que señalen las leyes" y si el artículo 248 precisa los supuestos de procedencia, es evidente que el recurso de revisión fiscal no procede en todos los casos.

4.2 El Recurso de Revisión Fiscal.

El artículo 248 del código tributario textualmente señala:

"Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala regional respectiva, mediante escrito que presente ante ésta dentro de los quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación y siempre que se refiera a los siguientes supuestos..."

Ciertamente, la revisión fiscal procede en contra de las resoluciones de las salas regionales que decreten o nieguen sobreseimientos, pues basta recordar que el sobreseimiento es un acto procesal por virtud del cual el Tribunal de conocimiento da por terminado el juicio sin resolver el fondo, situación que en nuestra materia se presenta en el artículo 203 del código fiscal, pues dicho numeral contiene diversas hipótesis de sobreseimiento, por tanto, de presentarse causales de sobreseimiento no favorables a la autoridad, ésta podrá promover la revisión fiscal.

Asimismo, el recurso de revisión procede tratándose de sentencias definitivas dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es decir, aquellas sentencias que den por terminada la controversia, estableciendo los alcances que habrá de tener, esto es, una nulidad lisa y llana, o bien una nulidad para efectos.

Tanto las resoluciones que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas deberán ser impugnadas a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, pues ésta cuenta con el personal capacitado para defender los intereses del fisco federal, más tratándose de un

recurso de naturaleza excepcional que requiere de un análisis completo y adecuado.

Cabe mencionar, que tratándose de entidades federativas coordinadas en ingresos federales, la defensa jurídica será a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la unidad administrativa encargada para tal efecto.

Al respecto, se ha emitido la siguiente tesis de jurisprudencia por el Poder Judicial Federal, cuyo texto es el siguiente:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIV, Diciembre de 2001

Tesis: 2a./J. 59/2001

Página: 321

Materia: Administrativa Jurisprudencia.

REVISIÓN FISCAL. LAS AUTORIDADES DEMANDADAS EN EL JUICIO DE NULIDAD CARECEN DE LEGITIMACIÓN PROCESAL PARA INTERPONERLA (ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

De la interpretación causal y teleológica de lo dispuesto en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del quince de enero de mil novecientos ochenta y ocho, se advierte que el recurso de revisión se estableció como un mecanismo de control de la legalidad de las resoluciones emitidas por las Salas Regionales y por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación (actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), a favor de las autoridades que obtuvieran un fallo adverso en los juicios de nulidad. Sin embargo, con el objeto de que dicho medio de impugnación se interpusiera con la formalidad y exhaustividad que requerían los asuntos respectivos y con el fin de asegurar la adecuada defensa de las

referidas autoridades, el legislador ordinario estimó necesario que fuera la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica la que promoviera el citado medio de impugnación, por ser ésta la que cuenta con el personal capacitado y con los elementos necesarios para tal efecto, salvo que la resolución reclamada en el juicio de nulidad hubiera sido emitida por entidades federativas coordinadas en ingresos federales pues, en estos casos, el recurso de revisión deberá promoverse por el secretario de Hacienda y Crédito Público, o por quien deba suplirlo en caso de ausencia. Por tanto, es inconcuso que las autoridades demandadas en el juicio de nulidad carecen de legitimación procesal para interponerlo, dado que la facultad que les fue conferida para impugnar la legalidad de las resoluciones definitivas emitidas por las Salas del citado tribunal, necesariamente deben ejercerla por conducto del órgano administrativo encargado de su defensa jurídica.

Contradicción de tesis 37/2001-SS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito. 31 de octubre de 2001. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero. Tesis de jurisprudencia 59/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de noviembre de dos mil uno.

Otro aspecto importante, es que solamente lo puede interponer la autoridad o autoridades que hayan sido parte en el juicio, excluyendo en definitiva al particular, toda vez que este cuenta con el juicio de amparo como medio de defensa en contra de las sentencias definitivas del Tribunal Federal antes mencionado.

Además, el referido recurso se debe interponer ante la Sala Regional correspondiente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa quien lo remitirá al Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de dicha Sala, lo cual se determina atendiendo al domicilio de la autoridad responsable que dicta la sentencia, laudo o resolución que pone fin al juicio, tal y como lo prevé el artículo 248 del código fiscal de la federación, lo cual sin duda, resuelve problemas de competencia, toda vez que al existir norma expresa que ordena la competencia a favor de un Tribunal Colegiado de Circuito en razón del territorio, dicha hipótesis

normativa rige y debe aplicarse en la solución del conflicto competencial respectivo, y no así a las disposiciones de la Ley de Amparo ni a los acuerdos generales del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, esto en caso de que se quiera resolver dicho conflicto atendiendo a la Ley de amparo que es la que rige la materia de la revisión fiscal.

La interpretación anterior, tiene como sustento la siguiente tesis jurisprudencial del Poder Judicial Federal:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Mayo de 2002

Tesis: 2a. LXIII/2002

Página: 308

Materia: Administrativa

Tesis aislada.

REVISIÓN FISCAL. LA COMPETENCIA PARA CONOCER DE ELLA LE CORRESPONDE AL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DE LA SEDE DE LA SALA REGIONAL DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA QUE EMITIÓ LA RESOLUCIÓN O SENTENCIA DEFINITIVA IMPUGNADA, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en la tesis 2a./J. 5/2002, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, febrero de 2002, página 36, que la competencia por territorio de los Tribunales Colegiados de Circuito, se determina atendiendo al domicilio de la autoridad responsable que dicta la sentencia, laudo o resolución que pone fin al juicio. Ahora bien, si de lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que las resoluciones y sentencias definitivas

emitidas por las Salas Regionales podrán ser impugnadas por la autoridad mediante la interposición del recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito cuya competencia territorial abarque la sede de la Sala Regional correspondiente, se concluye que al existir norma expresa que ordena la competencia a favor de un Tribunal Colegiado de Circuito en razón del territorio, dicha hipótesis normativa rige y debe aplicarse en la solución del conflicto competencial respectivo, y no así las disposiciones de la Ley de Amparo ni de los acuerdos generales del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal.

Competencia 185/2002. Suscitada entre el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito. 19 de abril de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Fernando Mendoza Rodríguez. Nota: La tesis de jurisprudencia citada aparece publicada con el rubro: "COMPETENCIA DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO POR TERRITORIO. SE DETERMINA ATENDIENDO AL DOMICILIO DE LA AUTORIDAD RESPONSABLE QUE DICTA LA SENTENCIA, LAUDO O RESOLUCIÓN QUE PONE FIN AL JUICIO."

Ahora bien, el recurso de revisión fiscal debe interponerse por escrito dentro de los quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación, que acorde a lo señalado en el artículo 255 del código fiscal será al día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas. En este punto, adquiere relevancia la unidad administrativa encargada de defender los intereses de la autoridad, toda vez que es la única facultada para tramitar el recurso de revisión, dado que no basta que sea la autoridad señalada como demandada, sino la unidad administrativa legitimada para tal efecto, como lo es, la Administración General Jurídica³⁶ de acuerdo con la fracción XXI del artículo 16 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, que a la letra dice:

"Corresponde a la Administración General Jurídica:

XXI. Interponer con la representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de las

³⁶ Cambio de denominación de Administración General Jurídica de Ingresos a Administración General Jurídica conforme a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 22 de marzo de 2001.

autoridades demandadas, el recurso de revisión fiscal contra las sentencias y resoluciones que pongan fin al juicio, dictadas por las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, respecto de los juicios de su competencia, así como comparecer en los juicios de amparo que interpongan los particulares en contra de las sentencias y resoluciones definitivas dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa;"

Lo anterior, se corrobora con lo dispuesto en el artículo 254 del código de la materia, el cual señala que tratándose de las autoridades, las resoluciones que se dicten en los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal se deberán notificar en todos los casos, únicamente a la unidad administrativa a la que corresponda la representación en juicio de la autoridad señalada como demandada.

Al respecto, se señala la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, cuyo texto indica:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIII, Febrero de 2001

Tesis: IV.1o.A.T.18 A

Página: 1798

Materia: Administrativa

Tesis aislada

REVISIÓN FISCAL, RECURSO DE. FECHA A PARTIR DE LA CUAL INICIA EL CÓMPUTO DE LOS 15 DÍAS QUE SEÑALA EL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA INTERPONERLO.

Conforme al artículo 104, fracción I-B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los recursos de revisión fiscal deben tramitarse

conforme a las reglas de la Ley de Amparo; sin embargo, no por ello debe aplicarse lo dispuesto por el artículo 34, fracción I, de la Ley de Amparo, que establece el momento en que surten efecto las notificaciones de las autoridades responsables, que es a partir de que queden legalmente hechas, dado que las reglas antes aludidas, se refieren, en lo sustancial, a lo que contempla el capítulo XI, título primero, libro primero, de la Ley de Amparo, en específico, los artículos que regulan lo concerniente al recurso de revisión. Por tanto, como la resolución recurrida en el recurso de revisión fiscal, proviene de un juicio de nulidad y, por ende, la notificación de ese fallo también se practica dentro del mismo juicio, entonces, para determinar el momento en que surte efectos dicha notificación y, por consiguiente, el inicio del cómputo de los 15 días para interponer el recurso de revisión fiscal que contempla el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, debe estarse a las disposiciones que esta codificación consigna, en particular lo estatuido por el artículo 255, que dispone que las notificaciones surten sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueren hechas. **PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL CUARTO CIRCUITO.**

Reclamación 14/2000. Eduardo Peña Pérez. 18 de octubre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: José Reyes Medrano González. Secretario: Omar R. Gutiérrez Arredondo.

4.3 Presupuestos de su interposición.

Hemos comentado que la revisión fiscal procede cuando se impugnan resoluciones que decreten o nieguen sobreseimientos, así como sentencias definitivas pronunciadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sin embargo, dada la naturaleza excepcional del recurso, debe atender específicamente a los hipótesis de procedencia establecidas en el artículo 248 del código tributario, por ende, la unidad administrativa encargada de su interposición debe ser enfática en señalar el supuesto de procedencia, pues en caso de no señalarse, el Tribunal Colegiado que deba conocer del recurso, procederá a no

admitirlo, en virtud de que es imposible que éste último precise de oficio el supuesto de procedibilidad de cada recurso, dada su naturaleza excepcional.

A mayor abundamiento, se transcribe la siguiente tesis de jurisprudencia cuyo texto señala:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Febrero de 1998

Tesis: II.A.17 A

Página: 542

Materia: Administrativa

REVISIÓN FISCAL. LA HIPÓTESIS DE PROCEDENCIA DEBE SEÑALARSE DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

De la interpretación del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, que establece la hipótesis de procedencia del recurso de revisión fiscal que se tramita a instancia de las autoridades demandadas en un juicio fiscal ante los Tribunales Colegiados de Circuito, se desprende que la autoridad debe señalar la hipótesis en la cual se ubica su recurso, con el fin de que el Tribunal Colegiado pueda considerar la procedencia del mismo, en virtud de que no puede efectuarse de manera oficiosa el estudio correspondiente, dada la naturaleza del citado medio de defensa; por lo que si la autoridad es omisa a ese respecto, procede declarar improcedente la revisión y dejar firme la sentencia recurrida. TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Revisión fiscal 134/97. Delegado de la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente, de la Secretaría del Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca, en el Estado de México, 27 de noviembre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Darío Carlos Contreras Reyes. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez. Revisión fiscal 89/97. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Naucalpan, en representación del

Secretario de Hacienda y Crédito Público. 13 de noviembre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Baralbar Constantino. Secretaria: Sara Olimpia Reyes García.

En ese sentido, se consideran como supuestos de procedencia del recurso de revisión fiscal:

- 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 caso de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el 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 Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales y siempre que el asunto se refiera a:
 - a) Interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa.
 - b) La determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones.

- c) Competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación.
- d) Violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo.
- e) Violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.
- f) Las que afecten el interés fiscal de la federación.

IV. Sea una resolución 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 de trabajo.

La primera fracción del artículo 248 del código de la materia advierte plasmada una hipótesis de procedencia originaria determinada por la naturaleza del asunto, esto es, por la cuantía materia de la controversia, asimismo, como hipótesis originaria se establece en la fracción II del mismo artículo, la importancia y trascendencia del asunto. Ahora bien, estas dos hipótesis se han considerado desde los orígenes del mencionado artículo, por lo que en caso de que no se pudiera determinar la cuantía se procedía a analizar su admisión atendiendo a la importancia y trascendencia del juicio.

Sin embargo, el artículo 248 fue evolucionando en el sentido de establecer otros supuestos de procedencia del recurso, lo anterior atendiendo a la materia de

la resolución o sentencia impugnada, surgiendo así, los fracciones III, IV y V del referido artículo, y que más adelante se analizarán.

En ese sentido y como bien se mencionó en líneas anteriores, tanto la cuantía como la importancia y trascendencia del asunto, están ligadas entre sí, pues la propia fracción II expresamente condiciona analizar la importancia cuando la cuantía sea inferior o indeterminada a la señalada en la fracción I.

En tales condiciones, la unidad administrativa encargada de interponer el recurso de revisión tiene la obligación de razonar en qué consiste la importancia y trascendencia del asunto, para efectos de la admisión del recurso, máxime que las disposiciones legales vinculadas con los medios de impugnación fiscal son de estricto derecho y, por ende, no cabe suplencia de queja alguna, por lo que la autoridad inconforme debe ajustar la interposición del recurso de revisión fiscal conforme a la exacta hipótesis jurídica en que endereza su planteamiento, toda vez que de no ser así, resultaría improcedente el recurso.

Lo anterior, no es aplicable a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es decir, esta entidad no está obligada a razonar la importancia y trascendencia del juicio, en razón de que la fracción III del artículo 248 establece la procedencia del recurso tratándose de resoluciones dictadas por la referida Secretaría.

Al respecto, el siguiente criterio de jurisprudencia que señala lo siguiente:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Enero de 1998

Tesis: VI.2o.116 A

Página: 1166

Materia: Administrativa

REVISIÓN FISCAL. ES IMPROCEDENTE SI LA AUTORIDAD RECURRENTE ES DISTINTA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y OMITE RAZONAR SU PROCEDENCIA.

De la recta interpretación del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, así como de la Jurisprudencia número 547, publicada en la página trescientos noventa y seis, del Tomo III, Materia Administrativa, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, cuyo rubro es: "REVISIÓN FISCAL, LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO NO ESTÁ OBLIGADA A RAZONAR SU PROCEDENCIA EN LOS CASOS PREVISTOS EN EL PÁRRAFO CUARTO DEL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.", se concluye que la parte recurrente, con excepción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al interponer el recurso de revisión fiscal debe precisar cuál de las hipótesis previstas en la disposición legal citada se actualiza al hacer valer dicho medio de impugnación, expresando los razonamientos por los cuales se estima que ello es así; por tanto, cuando se interpone la revisión fiscal por una autoridad distinta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin precisar cuál de los supuestos establecidos en el precepto legal citado se satisface con la interposición del recurso, éste debe declararse improcedente. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 21/97. Ingenio La Providencia, S.A. de C.V. 23 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Antonio Meza Alarcón. Secretario: Enrique Baigts Muñoz.

Por otro lado, el tercer supuesto de procedencia, sin lugar a dudas es independiente de lo señalado en las fracciones I y II, toda vez que lo determina a una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, en tal virtud sólo debe atenderse a que la resolución o sentencia definitiva de la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa impugnada, coincida con dicha naturaleza y características para

que el Tribunal Colegiado de Circuito tenga al recurso de revisión fiscal como procedente.

Asimismo, la fracción III indica que se refiera "a cualquiera de los siguientes supuestos", es decir, establece los supuestos precisos respecto de los cuales el Tribunal Colegiado habrá de pronunciarse en cuanto al fondo o materia propia de la controversia, más no así, sobre la procedencia del recurso, pues ésta última solo tiene relación cuando se trate de resoluciones dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, tal y como quedó precisado con antelación.

En tal virtud, los supuestos que determinan la materia de análisis de fondo de la controversia constituyen condiciones necesarias para que se obtenga una resolución favorable, pero no presupuestos para que proceda el recurso y cuyo examen debe hacerse al momento de examinar los agravios que se hagan valer, y no al discernir sobre la procedencia del recurso. Al efecto, la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, que textualmente indica:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IX, Marzo de 1999

Tesis: 2a./J. 11/99

Página: 240

Materia: Administrativa Jurisprudencia.

REVISIÓN FISCAL. PROCEDE, CONFORME AL ARTÍCULO 248, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1997, POR LA SOLA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL ASUNTO SE REFIERA A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO O POR

AUTORIDADES FISCALES LOCALES COORDINADAS EN INGRESOS FEDERALES Y SIEMPRE QUE SE INTERPONGA DENTRO DEL PLAZO LEGAL.

El examen de la evolución histórica y la interpretación sistemática de los diversos textos que ha tenido el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, a partir del año de mil novecientos ochenta y ocho, que determina la procedencia del recurso de revisión fiscal, revela que tratándose de las hipótesis específicas de procedencia que establece en las fracciones III, IV y V de su texto vigente a partir del 1o. de enero de 1997, no se requiere la reunión de los requisitos de cuantía y razonada importancia y trascendencia, que están señalados en las fracciones I y II del mismo artículo 248, prueba de este aserto es que la parte final del párrafo primero del mismo precepto legal señala: "siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos", expresión que en su sentido se encuentra determinada por el término "cualquiera" que según la gramática castellana es un pronombre indeterminado que denota una persona indeterminada "alguno, sea el que fuere", lo que otorga individualidad a cada una de las hipótesis que en sus cinco fracciones prevé el citado artículo. Por consiguiente, tratándose de la fracción III del artículo 248, la procedencia del recurso de revisión fiscal se encuentra determinada por la naturaleza u origen de la resolución que haya sido materia de examen en la resolución o sentencia definitiva impugnada, que debe ser una resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en Ingresos federales, requisito con el que sólo converge el relativo al plazo legal de interposición del recurso.

Contradicción de tesis 23/98. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 8 de enero de 1999. Unanimitad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván. Tesis de jurisprudencia 11/98. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del ocho de enero de mil novecientos noventa y nueve.

Dichos supuestos son los siguientes:

- 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.**

Cada uno de los anteriores incisos están debidamente delimitados, y ha quedado claro que su procedencia se refiere únicamente al estudio del fondo del recurso, más no así, sobre su admisión, sin embargo, el inciso e) y f) merecen una atención especial, la cual enseguida se abordará, con la precisión de que el interés fiscal de la federación será análisis del siguiente apartado.

De esta forma, no cualquier violación cometida en la sentencia puede admitirse para estudiar el fondo del asunto, pues de ser así, se transgrediría el espíritu del artículo 248 del código fiscal y el carácter excepcional del recurso de revisión, toda vez que el estudio de fondo no queda indeterminado o libre, sino condicionado exactamente a la satisfacción de cualquiera de las diversas hipótesis previstas en la fracción III del artículo mencionado.

En ese sentido, se consideran como violaciones relacionadas con las sentencias o resoluciones de las Salas Fiscales, aquellas que se producen por el incumplimiento de los principios de congruencia y exhaustividad, y dada su

Importancia permiten establecer los casos en que resulta satisfecha la condición para el estudio del fondo del recurso de revisión fiscal.

En ese orden de ideas, los principios antes mencionados están relacionados con ciertos rubros del contenido jurídico de las sentencias o resoluciones, pues basta recordar lo señalado en el artículo 237 del código tributario que en la parte conducente indica:

"Las sentencias del tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzcan de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios."

Como se observa, éste primer párrafo establece que las sentencias se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios, es decir, establece el principio de congruencia que toda sentencia debe contener, esto es, la obligación de resolver en su totalidad lo planteado por las partes.

De esta forma, el principio de congruencia se vincula con la litis y las pruebas, y se produce respecto de la litis cuando la Sala Fiscal motiva un cambio en la misma, en tanto que en las pruebas aparece cuando se omiten valorarlas, o bien, cuando se introducen elementos de convicción no ofrecidos.

Por lo que respecta al principio de exhaustividad, éste se relaciona con los argumentos, es decir, cuando se omite estudiar los planteamientos formulados por las partes.

Por tanto, queda claro que la autoridad responsable de interponer el recurso de revisión fiscal con base en violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, debe basarse únicamente en dichos rubros, y no en la mera inconformidad con el sentido que se le imprimió al fallo impugnado.

Precisado lo anterior, el artículo 248 multicitado establece otra hipótesis de procedencia del recurso de revisión en su fracción IV, referente a la responsabilidad de servidores públicos.

En efecto, tratándose de la presente hipótesis sólo debe atenderse a que la sentencia definitiva de la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa impugnada, tenga como origen un acto referente a la materia que regula la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, es decir, basta con que el acto haya tenido su origen en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos para que proceda la revisión fiscal, independientemente de que la sentencia impugnada haya analizado cuestiones ajenas al fondo, como la incompetencia o la indebida fundamentación y motivación, toda vez que ello será estudio de los agravios que se formulen.

Otro supuesto de procedencia es el indicado en la fracción V del artículo 248, que señala textualmente:

"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 de trabajo."

Sobre el particular, de igual forma la unidad encargada de promover el recurso de revisión fiscal, tiene la obligación de indicar claramente en cual de los supuestos que marca la presente fracción se ubique la materia propia del recurso, toda vez que si dicha autoridad no razona que el asunto materia de estudio encuadre en alguna de ellas, esa omisión de la recurrente hace que se declare improcedente el recurso de revisión.

Establecidas las fracciones de procedencia de la revisión fiscal, queda claro que cada una de ellas hace referencia a diversos supuestos de procedencia, a

excepción de las fracciones I y II, las cuales mantienen una dependencia expresa, por lo ya indicado al principio del presente apartado.

Ciertamente, las fracciones III, IV y V son independientes una de otra por la materia a la que alude cada una de ellas, máxime que el primer párrafo del artículo 248 señala textualmente: "siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos", esto es, no condiciona en ninguna forma la procedencia del recurso a que las fracciones tengan relación entre sí, o dependen una de la otra, pues es claro en precisar la palabra "cualquiera", que en el diccionario porrua de la lengua española significa "persona indeterminada, alguno, sea el que fuere", por tanto, cada fracción o supuesto de procedencia es independiente entre sí.

A mayor abundamiento, la transcribe la siguiente jurisprudencia que señala:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IX, Marzo de 1999

Tesis: 2a./J. 11/99

Página: 240

Materia: Administrativa Jurisprudencia.

REVISIÓN FISCAL. PROCEDE, CONFORME AL ARTÍCULO 248, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1997, POR LA SOLA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL ASUNTO SE REFIERA A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO O POR AUTORIDADES FISCALES LOCALES COORDINADAS EN INGRESOS FEDERALES Y SIEMPRE QUE SE INTERPONGA DENTRO DEL PLAZO LEGAL.

El examen de la evolución histórica y la interpretación sistemática de los diversos textos que ha tenido el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, a partir del año de mil novecientos ochenta y ocho, que determina la procedencia del recurso de revisión fiscal, revela que tratándose de las hipótesis específicas de procedencia que establece en las fracciones III, IV y V de su texto vigente a partir del 1o. de enero de 1997, no se requiere la reunión de los requisitos de cuantía y razonada importancia y trascendencia, que están señalados en las fracciones I y II del mismo artículo 248, prueba de este aserto es que la parte final del párrafo primero del mismo precepto legal señala: "siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos", expresión que en su sentido se encuentra determinada por el término "cualquiera" que según la gramática castellana es un pronombre indeterminado que denota una persona indeterminada "alguno, sea el que fuere", lo que otorga individualidad a cada una de las hipótesis que en sus cinco fracciones prevé el citado artículo. Por consiguiente, tratándose de la fracción III del artículo 248, la procedencia del recurso de revisión fiscal se encuentra determinada por la naturaleza u origen de la resolución que haya sido materia de examen en la resolución o sentencia definitiva impugnada, que debe ser una resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, requisito con el que sólo converge el relativo al plazo legal de interposición del recurso.

Contradicción de tesis 23/98. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 8 de enero de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván. Tesis de jurisprudencia 11/98. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del ocho de enero de mil novecientos noventa y nueve.

Por último, una circunstancia especial de procedencia del recurso de revisión fiscal es la tocante a los casos de atracción a que se refiere el artículo 239-A del código tributario, esto es, cuando el Pleno o las secciones del Tribunal Federal de

Justicia Fiscal y Administrativa, de oficio o a petición de la Sala Regional correspondiente o de las autoridades, ejerza dicha facultad, para resolver juicios especiales.

4.4 La Procedencia del Recurso de Revisión Fiscal, tratándose del Interés Fiscal de la Federación.

Sin duda, ha quedado claro que la procedencia del recurso de revisión fiscal en materia federal esta determinada a los supuestos que establece el artículo 248 del código fiscal, es decir, la unidad administrativa encargada de interponer el referido recurso debe precisar en cuál de las cinco fracciones se ubica el caso en estudio, pues de ello dependerá que el Tribunal Colegiado admita la revisión para pronunciarse respecto del fondo del negocio.

Asimismo, se enfatizó la independencia existente entre cada una de las fracciones o supuestos de procedencia de la revisión fiscal, pues cada uno de ellos hace referencia a diversas materias de la sentencia o resolución a revisar.

También se precisó que los incisos a), b), c), d), e) y f) correspondientes a la tercera fracción del artículo 248, únicamente marcan los supuestos de estudio de fondo del asunto, toda vez que su procedencia depende solamente de que se trate de una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales.

De tal forma, el problema central en estudio surge a partir de los criterios que han adoptado los Tribunales Colegiados al resolver infundado el recurso de revisión fiscal tratándose de la fracción III del artículo 248, específicamente por lo que hace al interés fiscal de la federación, lo anterior derivado de que dicho agravio esta relacionado con la cuantía determinada en la fracción I del mismo numeral, esto es, que el interés fiscal de la federación debe exceder de tres mil

quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal y no así por cualquier ingreso que el fisco tenga derecho a recibir derivado de créditos fiscales, contribuciones omitidas, multas, derechos, etc. y máxime que dicho inciso f) no establece ninguna cuantía como parámetro de afectación.

Como ejemplo de lo antes mencionado, se transcribe parte de la ejecutoria pronunciada por el Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver el recurso de revisión fiscal RF- 254/2001, que en la parte medular expresa:

“Por otra parte, respecto del argumento de la recurrente (expuesto en el punto dos) en el sentido de que se afecta en interés fiscal de la Federación “puesto que se le impediría (al fisco federal) hacer efectivo un crédito fiscal...”, debe decirse lo siguiente:

Contrariamente a lo sustentado por la recurrente, este tribunal considera inexacto que en el caso se afecte el interés fiscal de la federación, pues para la comprobación de este supuesto, necesariamente debe actualizarse la cuantía a que se refiere la fracción I del artículo 248 del precepto legal que se comenta, de conformidad con las siguientes consideraciones:

La afectación del interés fiscal de la Federación, indudablemente atiende a una cuestión de contenido exclusivamente económico.

Lo anterior es así, porque en la materia fiscal se concentra todo lo relativo a impuestos y contribuciones o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinan dichos impuestos o contribuciones.

De tal manera, si el contenido de la materia fiscal se refiere al manejo y obtención de recursos financieros para el gasto público, es inconcuso, que el interés de la Federación, en este apartado, no puede tener otra connotación distinta de la económica.

Sobre el contenido exclusivamente económico del interés fiscal de la Federación, es ilustrativa la jurisprudencia 1143 de la Segunda Sala, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicada en la página 1842 de la Segunda Parte del Apéndice de 1988, que dice: "MATERIA FISCAL, QUÉ DEBE ENTENDERSE POR.- Por materia fiscal debe entenderse todo lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinan dichos impuestos."

Ahora bien, considerando que el recurso de revisión fiscal es excepcional y que la afectación del interés fiscal de la Federación solamente puede ser de índole económico, entonces, para apreciar esta clase de afectación deben aplicarse las reglas especiales que la ley ha previsto para determinar la procedencia de esta clase de recursos con base en el análisis de la cuantía del asunto requerida por la ley. Lo anterior es así, porque al establecerse en la fracción III, inciso f), del artículo 248 del Código Fiscal, que la revisión es procedente cuando se afecte el interés fiscal de la Federación, y si en este apartado no se dijo nada respecto de la cuantía necesaria, pero en otra parte del mismo numeral (fracción I) se hace referencia a esta circunstancia, es indudable que existe una correspondencia entre ambos aspectos.

Por tanto, al no establecerse una cuantía en la hipótesis prevista por la fracción III, inciso f), del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a la afectación del interés fiscal, y siendo el monto del asunto un aspecto necesario para la procedencia de esta clase de recursos, se concluye que la fracción I de este artículo, debe relacionarse con el inciso f) de la fracción III del mismo numeral, para determinar si se afecta o no el interés fiscal de la Federación, pues de lo contrario se estaría fragmentando el texto del artículo 248 y se estaría desconociendo uno de los aspectos de procedencia de necesaria apreciación, como lo es la cuantía; es decir, a juicio de este tribunal, para determinar si en el caso se afecta el interés fiscal de la Federación, necesariamente debe atenderse a la cuantía del asunto a que se refiere la fracción I del precepto señalado, pues de otra manera, tendría que analizarse el fondo del asunto, con relación a todos los recursos de revisión

fiscal, no obstante que la cuantía sea inferior a la indicada en la aludida fracción I del artículo 248 en comento.

Ahora bien, si la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal, establece diversas hipótesis para obtener sentencia favorable en el recurso de revisión fiscal, destacándose en el inciso f) la afectación del interés fiscal de la Federación, este Tribunal Colegiado estima que esa afectación se surte si la cuantía del asunto excede de tres mil quinientas veces el salario mínimo general del área geográfica correspondiente al Distrito Federal vigente al momento de la emisión de la sentencia, que es la cuantía mínima que para la procedencia del recurso refiere la fracción I, del propio precepto.

De esa manera, si el asunto de que se trata corresponde a un negocio cuya cuantía es de \$1,491.00 (mil cuatrocientos noventa y un pesos 00/100 M.N.); tomando en cuenta que en la fecha en que se dictó la resolución recurrida, esto es, el veintiuno de febrero del año dos mil uno, el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal era de \$40.35 (cuarenta pesos 35/100 M.N.), que multiplicado por tres mil quinientas veces, arroja una cantidad de \$141,225.00 (ciento cuarenta y un mil doscientos veinticinco 00/100 M.N.), es claro que el valor del negocio es menor del señalado en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, de lo que se sigue que, atento a lo antes expuesto, en el caso no se afecta el interés fiscal de la Federación."

Por consiguiente, consideramos erróneo el criterio sustentado por los Tribunales Colegiados de Circuito, principalmente por considerar que se realiza una inexacta interpretación del artículo 248 del código fiscal de la federación, por los siguientes motivos:

Primeramente, se debe señalar que la naturaleza del recurso de revisión fiscal es de índole excepcional y restringido, pues no procede su interposición en todos los casos, sino únicamente a los supuestos que expresamente determina el artículo 248 del código fiscal de la federación.

En ese sentido, el mencionado artículo es de aplicación estricta en cuanto a las hipótesis de procedencia, toda vez que así lo sustenta el artículo 5 del referido código, al estipular lo siguiente:

"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

En efecto, su interposición es de estricta aplicación, pues pretender lo contrario desvirtuaría el sentido que el legislador le imprimió a la revisión fiscal, el cual consiste en revisar la legalidad de las sentencias emitidas por las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, estableciendo para tal efecto diversas situaciones que puede presentar la sentencia, no solamente la referente a la cuantía e importancia y trascendencia, pues de ser así, no tendría sentido que el propio legislador hubiere determinado como supuesto de procedencia las resoluciones emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, asimismo de la ley federal de responsabilidades de los servidores públicos y de resoluciones derivadas de las aportaciones de seguridad social.

Por tanto, es infundado el argumento que sostienen los Tribunales Colegiados al afirmar que el interés fiscal de la federación señalado en el inciso f) de la fracción III referente a resoluciones emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, tenga relación con la cuantía precisada en la fracción I, esto

es, 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.

Lo anterior es así, toda vez que se trata de diferentes hipótesis de procedencia, es decir, la fracción I marca determinada cantidad como presupuesto de interposición de la revisión fiscal solamente para aquellas resoluciones o sentencias que no tienen relación con las materias a que hacen referencia las fracciones III, IV y V, tan es así que en caso de cuantía indeterminada se debe atender a la importancia y trascendencia del asunto, situación que no acontece tratándose de la fracción III, pues ésta es clara en precisar que el recurso de revisión procederá siempre que se trate de una resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, esto significa que la procedencia del recurso de revisión fiscal se encuentra determinada por la naturaleza u origen de la resolución que haya sido materia de examen en la resolución o sentencia definitiva impugnada.

Tan independiente es la fracción III, IV y V respecto de la primera y segunda, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no esta obligada a razonar la importancia y trascendencia del asunto, toda vez que dicha Secretaría tiene específicamente delimitados en los incisos a), b), c), d), e) y f) los agravios que puede hacer valer en el recurso de revisión, asimismo basta que la revisión fiscal aluda al contenido de las fracciones VI y V, para que el mismo se considere procedente, esto sin necesidad de determinar la cuantía o importancia y trascendencia del asunto.

Aún más, el primer párrafo del numeral en comento expresamente señala "siempre que se refiere a **cualquiera** de los siguientes supuestos", y la palabra cualquiera, como bien se expreso con anterioridad significa "persona indeterminada, alguno, sea el que fuere", por tanto, cada fracción o supuesto de

procedencia es independiente entre sí, por lo que, el interés fiscal de la federación como agravio tratándose de la fracción III del artículo 248 del código tributario no tiene porque relacionarse con la cuantía que marca la fracción I, pues de ser así, el legislador lo hubiere precisado en el texto mismo del artículo.

Los anteriores argumentos tienen como sustento la siguiente Jurisprudencia emitida por el Poder Judicial Federal, cuyo texto indica:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IX, Marzo de 1999

Tesis: 2a./J. 11/99

Página: 240

Materia: Administrativa Jurisprudencia.

REVISIÓN FISCAL. PROCEDE, CONFORME AL ARTÍCULO 248, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1997, POR LA SOLA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL ASUNTO SE REFIERA A UNA RESOLUCIÓN EMITIDA POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO O POR AUTORIDADES FISCALES LOCALES COORDINADAS EN INGRESOS FEDERALES Y SIEMPRE QUE SE INTERPONGA DENTRO DEL PLAZO LEGAL.

El examen de la evolución histórica y la interpretación sistemática de los diversos textos que ha tenido el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, a partir del año de mil novecientos ochenta y ocho, que determina la procedencia del recurso de revisión fiscal, revela que tratándose de las hipótesis específicas de procedencia que establece en las fracciones III, IV y V de su texto vigente a partir del 1o. de enero de 1997, no se requiere la reunión de los requisitos de cuantía y razonada importancia y trascendencia, que están señalados en las fracciones I y II del mismo artículo

248, prueba de este aserto es que la parte final del párrafo primero del mismo precepto legal señala: "siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos", expresión que en su sentido se encuentra determinada por el término "cualquiera" que según la gramática castellana es un pronombre indeterminado que denota una persona indeterminada "alguno, sea el que fuere", lo que otorga individualidad a cada una de las hipótesis que en sus cinco fracciones prevé el citado artículo. Por consiguiente, tratándose de la fracción III del artículo 248, la procedencia del recurso de revisión fiscal se encuentra determinada por la naturaleza u origen de la resolución que haya sido materia de examen en la resolución o sentencia definitiva impugnada, que debe ser una resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, requisito con el que sólo converge el relativo al plazo legal de interposición del recurso.

Contradicción de tesis 23/98. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 8 de enero de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván. Tesis de jurisprudencia 11/98. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del ocho de enero de mil novecientos noventa y nueve.

Ahora bien, no se pone en duda que el interés fiscal de la federación sea eminentemente de contenido económico, pues uno de los fines que persigue el Estado, es precisamente allegarse de ingresos, sea derivado de la obligación fiscal o de los créditos fiscales de los cuales es titular, lo anterior con fundamento en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Sin embargo, lo antes expresado no es razón suficiente para que los Tribunales Colegiados afirmen la relación existente entre el interés fiscal de la federación contemplado como agravio de fondo en la fracción III del artículo 248 del código tributario y la cuantía 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, toda vez que dichos

Tribunales pierden de vista el sentido que el legislador imprimió al interés fiscal de la federación de la citada fracción al momento de su creación, el cual expresamente se señala en el "Diario de Debates" de fecha 17 de diciembre de 1994, visible en la página 1757, que textualmente señala:

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá interponer el recurso, cuando la resolución o sentencia afecte el interés fiscal de la Federación y, a su juicio, el asunto tenga importancia, independientemente de su monto, por tratarse de la interpretación de leyes o reglamentos, de las formalidades esenciales del procedimiento, o por fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución. Tratándose de resoluciones favorables al particular dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, las autoridades podrán interponer el recurso de revisión, independientemente del monto o de la sanción de que se trate."

Por tanto, es evidente que el legislador no relacionó el interés fiscal de la federación derivado de una sentencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a la cuantía precisada en la fracción I del multicitado numeral, sino a la importancia que la Secretaría determine a la interpretación de leyes, a las formalidades esenciales del procedimiento o bien, a los elementos constitutivos de las contribuciones, supuestos que específicamente se contemplan en los incisos a), b), c), d) y e) de la fracción III del artículo 248, en tal virtud, si las autoridades fiscales al promover la revisión fiscal derivada de una sentencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público aluden como agravios de fondo los incisos antes mencionados y los relacionan con el interés fiscal, es claro entonces, que están cumpliendo con el sentido que el legislador imprimió a dicho supuesto de procedencia, y por ende, el argumento del Tribunal Colegiado consistente en que el Interés fiscal de la federación tiene que estar relacionado con la cuantía señalada en la fracción I del referido numeral, resulta del todo erróneo.

Pese a lo anterior, existe jurisprudencia emitida por el Poder Judicial Federal en el sentido de determinar que el inciso f) interés fiscal de la federación se relaciona con la cuantía expresada en la fracción I del artículo 248 del código de la materia, dicha jurisprudencia textualmente indica:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VIII, Agosto de 1998

Tesis: I.1o.A. J/8

Página: 789

Materia: Administrativa Jurisprudencia

REVISIÓN FISCAL. SU PROCEDENCIA EN BASE AL INCISO F) DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DEBE RELACIONARSE CON LA FRACCIÓN I DEL MISMO NUMERAL.

El inciso f) de la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación establece para la procedencia del recurso de revisión fiscal, que se afecte el interés fiscal de la Federación. La materia fiscal se refiere al manejo y obtención de recursos económicos para el gasto público, por lo que, el mencionado interés de la Federación no puede tener una connotación distinta a la económica. Considerando que la revisión fiscal es de carácter excepcional, deben aplicarse las reglas especiales que se han previsto para la procedencia de estos recursos, con base en el análisis de la cuantía del asunto requerida por la ley; al no establecerse ésta para la hipótesis de la fracción en comento, y siendo el monto necesario para que la revisión fiscal proceda, se concluye que debe aplicarse el inciso f) de la fracción III, en combinación con la fracción I, ambas del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación. **PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

Revisión fiscal 881/97. Procurador Fiscal de la Federación. 25 de junio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Reza Saldaña. Secretaria: Leticia Guzmán Miranda. Revisión fiscal 4511/97. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 6 de julio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Domínguez Peregrina. Secretario: Jesús Alberto Esquivel Posada. Revisión fiscal 1551/97. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 9 de julio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: José Fernando Suárez Correa. Secretaria: Ma. Ernestina Delgadillo Villegas. Revisión fiscal 5001/97. Procurador Fiscal de la Federación. 6 de febrero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Domínguez Peregrina. Secretario: Francisco José Alvarado Díaz. Revisión fiscal 341/98. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 13 de marzo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viazcán. Secretario: Ricardo Martínez Carbajal. Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, página 654, tesis I.2o.A. J/15, de rubro: "REVISIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 248, FRACCIÓN III, INCISO F), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1997, DEBE SER INTERPRETADO EN CONJUNTO CON LA FRACCIÓN I DEL MISMO NUMERAL PARA ESTABLECER LA HIPÓTESIS DE SU PROCEDENCIA.". Nota: Sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción de tesis número 56/98, pendiente de resolver en la Segunda Sala.

Sin embargo, el sentido de la jurisprudencia tampoco es razón suficiente para afirmar la dependencia entre el interés fiscal y la aludida cuantía, toda vez que de ninguna forma se transgrede el carácter excepcional de la revisión fiscal, pues éste tratándose de la fracción III, está determinado por el solo hecho de referirse a una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales.

Ahora bien, se ha mencionado que el interés fiscal de la federación como inciso f) de la fracción III del multicitado artículo, atañe al fondo del asunto, esto es, su análisis es solo para obtener una resolución favorable por parte de la autoridad que lo interponga, más no así, para su procedencia.

Por tanto, si el mencionado inciso f) no hace referencia a cuantía alguna, es porque se refiere al fondo del asunto, el cual esta en relación a la importancia que la Secretaría de Hacienda invoque respecto de la interpretación de leyes, a las formalidades esenciales del procedimiento o bien, a los elementos constitutivos de las contribuciones.

4.5 Propuesta

Sin duda, la revisión fiscal ha evolucionado acorde a las materias de conocimiento que día a día va adquiriendo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al pronunciar sus sentencias, por ello, el legislador primeramente determinó como supuestos de procedencia la cuantía del asunto y la importancia y trascendencia del mismo en caso de cuantía inferior o indeterminada, sin embargo, se tuvieron que agregar nuevas hipótesis de procedencia acorde a la naturaleza y materia de las sentencias, de ahí que surgieran las fracciones III, IV y V del artículo 248 del código fiscal.

En tal tesitura, proponemos la inaplicabilidad de la jurisprudencia con número de tesis I.1o.A. J/8 visible en la página 789 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta tomo: VIII, agosto de 1998, y cuyo rubro señala:

“REVISIÓN FISCAL. SU PROCEDENCIA EN BASE AL INCISO F) DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DEBE RELACIONARSE CON LA FRACCIÓN I DEL MISMO NUMERAL.”

Lo anterior es así, toda vez que ha quedado demostrado que el interés fiscal de la federación como agravio de fondo tratándose de resoluciones dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, no se relaciona para su procedencia y estudio a la cuantía señalada en la fracción I del artículo 248 del

código fiscal de la federación, consistente en exceder 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, pues dicho interés fiscal en estudio, esta previsto en un supuesto de procedencia totalmente distinto al señalado en la fracción I, por tanto, su análisis de fondo depende de otros factores contemplados en la propia fracción en que se ubica, es decir, depende de la importancia que a juicio de la Secretaría tengan los incisos a), b), c), d) y e), más no así, por la cuantía precisada en otro supuesto de procedencia.

En ese sentido, se comprobó la independencia existente entre las fracciones III, IV, V, respecto de la primera y segunda, esto en virtud de tratarse de supuestos de procedencia distintos, por tanto, al referirse al interés fiscal de la federación como hipótesis de procedencia de la fracción III y no vincularse con la cuantía que determina la fracción I del numeral invocado, en ningún sentido se transgrede el carácter excepcional de la revisión fiscal, pues dicho carácter depende solo de que se trate de resoluciones dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, pues basta recordar que los incisos que contempla, solo atienden a obtener una sentencia favorable.

CONCLUSIONES

- I. La potestad tributaria, es la facultad que tiene el Estado para crear, exigir, recaudar y destinar las contribuciones necesarias para satisfacer el gasto público, dicha actividad la realiza a través del poder legislativo, toda vez que es el órgano encargado de crear la normatividad fiscal y los mecanismos de solución de controversias derivados de la obligación fiscal.

- II. Al existir ley expresa que obliga a los particulares que se ubiquen en la situación de hecho a contribuir al gasto público, sin duda queda claro, que la mayor parte de los ingresos que percibe el Estado derivan de dichas contribuciones, por tanto, el Estado tiene como deber exigir el cumplimiento de la ley fiscal para obtener recursos, sin perder de vista que toda contribución debe ser equitativa y proporcional, tal y como lo refiere la fracción IV del artículo 31 constitucional.

- III. La potestad tributaria esta conferida al Estado, el cual a través del poder legislativo establece, exige, recauda y destina las contribuciones necesarias para lograr sus fines, mientras que la competencia tributaria esta encomendada al poder ejecutivo, en razón de tener la facultad de hacer efectiva la contribución mediante la aplicación de la ley.

- IV. El recurso administrativo surge como medio de defensa para el particular en contra de los actos ejecutados por la autoridad que lesionan sus intereses jurídicos, es decir, se pretende restablecer la legalidad del acto a través de una revisión a la resolución administrativa impugnada, que traerá como consecuencia anular, revocar o modificar dicha resolución, restituyendo así el interés jurídico lesionado.

Por tanto, la revisión deberá efectuarse por la misma autoridad que emitió el acto impugnado o por su superior jerárquico, lo cual estará determinado por la ley respectiva, pues no se debe olvidar que normalmente la ley establece como improcedente acudir ante los órganos jurisdiccionales si en ley existe medio de defensa que permita al gobernado restablecer la legalidad del acto impugnado.

- V. El artículo 197 del código fiscal de la federación reviste gran importancia, por la razón de permitir que en el juicio de nulidad el particular pueda formular nuevos agravios en contra de la resolución administrativa impugnada en el recurso administrativo, motivando con ello, el estudio de argumentos y pruebas que pueden causar convicción en el juzgador para obtener un fallo favorable, esto es, lograr la legalidad de la resolución primigenia.

- VI. El procedimiento administrativo se caracteriza por la falta de enfrentamiento o conflicto de intereses entre las partes, es decir, no coloca a las partes en posición contradictoria, en tanto que la autoridad administrativa no tiene el carácter de parte demandada, sino únicamente de órgano de control de la legalidad, por lo que solo existe una relación bilateral. En cambio, en el proceso jurisdiccional si existe un conflicto de intereses que debe resolver un tercero imparcial mediante una sentencia, por ende, participan como parte en el proceso: actor, demandado, juzgador y eventualmente un tercero.

- VII. El juicio contencioso administrativo es un medio de defensa que posee el particular para controvertir los actos administrativos que lesionan o vulneran sus intereses jurídicos, lo anterior a través de un proceso ante un Tribunal Administrativo que cuenta con plena autonomía para dictar sus fallos.

- VIII. En la actualidad el contencioso administrativo que se ventila ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa es mixto o ecléctico, toda vez que dada la diversidad de materias de las cuales conoce dicho Tribunal dependerá en cada caso en particular, que se pueda establecer si la actuación del Tribunal se ajusta al modelo de contencioso de anulación, en donde la labor del juez consiste únicamente en determinar la legalidad del acto administrativo, o bien al contencioso de plena jurisdicción, en donde se precisa la existencia y medida de un derecho subjetivo del particular, repercutiendo ello en el pronunciamiento de sentencias de nulidad para efectos.
- IX. Sin duda, la institución de la queja ha motivado un importante avance en el camino hacia la plena jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues permite el estricto cumplimiento de las sentencias que se dictan, sin embargo es importante señalar que aún resulta insuficiente para el logro del pleno cumplimiento de las sentencias firmes del referido Tribunal, dado que se limita su interposición a una sola vez, lo cual motiva que en caso de seguir el incumplimiento, el particular no pueda volver a interponer la queja.
- X. Las sentencias que pronuncie el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deben cumplir con el principio de congruencia, esto es, la obligación de resolver en su totalidad lo planteado por las partes y no tener un alcance mayor del que se desprende de la materia de la litis, en consecuencia, no se pueden invocar argumentos, hechos y fundamentos que no hayan sido hechos valer por las partes y mucho menos aún, aplicarlos en beneficio de alguna de ellas.
- XI. El recurso de revisión fiscal es un medio de defensa a favor de las autoridades que obtuvieron un fallo adverso en los juicios de nulidad, es decir, la revisión se convierte en un mecanismo de control de la legalidad

de las resoluciones emitidas por las Salas Regionales y por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

- XII. La revisión fiscal contemplada en el artículo 248 del código fiscal de la federación está sujeta a un régimen de naturaleza excepcional y restringida, pues el propio artículo 104 constitucional es claro en señalar que el recurso procederá "sólo en los casos que señalen las leyes" y si el artículo 248 precisa los supuestos de procedencia, es evidente que el recurso de revisión fiscal no procede en todos los casos.
- XIII. Cada supuesto de procedencia contemplado en el artículo 248 del código tributario, corresponde a diversas materias de análisis, por tanto, basta que la unidad administrativa encargada de su interposición haga referencia específicamente a una de ellas para que el Tribunal Colegiado lo admita para pronunciarse sobre el fondo del asunto.
- XIV. Los incisos a), b), c), d), e) y f) de la fracción III del multicitado artículo 248, únicamente señalan los agravios que se pueden formular respecto del fondo de la revisión fiscal, mas no así sobre su procedencia, toda vez que ésta última se condiciona solamente a resoluciones dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales.
- XV. El interés fiscal de la federación como agravio de fondo contemplado en el supuesto de procedencia del recurso de revisión fiscal referente a resoluciones dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, no mantiene relación alguna con la cuantía precisada en la fracción I del artículo 248 del código tributario, toda vez que su análisis esta condicionado a la importancia que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determine a la interpretación de leyes, a las formalidades

esenciales del procedimiento o bien, a los elementos constitutivos de las contribuciones, supuestos que específicamente se contemplan en los incisos a), b), c), d) y e) de la fracción III del artículo 248.

BIBLIOGRAFIA

- Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo, 5 ed., Ed. Porrúa, México, 1968, 514 p.
 - Derecho Administrativo Especial, Tomo II, Ed. Porrúa, México, 1999, p.594.
- Addy Mazz. El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo, revista tributaria, tomo XX, número 117, noviembre – diciembre de 1993, Instituto Uruguayo de estudios Tributarios, Uruguay, 1993, 186 p.
- Armienta Hernández, Gonzalo. Tratado Teórico Practico de los Recursos Administrativos, 5 ed., Ed. Porrúa, México, 2001.
- Argañarás, Manuel J. Tratado de lo Contencioso Administrativo, Tip. E., Argentina, 1955
- Arriola Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Ed. Themis, México, 1997, 480 p.
- Atchabahian, Adolfo. Federalismo y Tributación, México, 1971, 240 p.
- Berliri, Antonio. Principios de Derecho Tributario, Vol. II, Ed. Derecho Financiero.
- Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, Ed. Harla, México, 596 p.
- Carrillo Flores, Antonio. La Defensa Jurídica de los Particulares frente a la Administración en México, TFF Colección de Obras Clásicas, Tomo I, México, 2000.
- Cárdenas Elizondo, Francisco. Introducción al estudio del Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1992.
- De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1990, 1025 p.
- Fraga Gabino. Derecho Administrativo, 37 ed., Ed. Porrúa, México, 1998, 738 p.
- Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas, Ed. Porrúa, México, 1992, 548 p.

- Garza Servando J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, México, 1982.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Ediciones de Palma, 1993.
- Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1969.
- Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, Ed. Ecafsa, 198 p.
- Martínez López, Rey. Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1984, 221 p.
- Margain Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1999.
 - El Recurso Administrativo en México, 5 ed., Ed. Porrúa, México, 1999.
- Pérez Ayala. Curso de Derecho Tributario, tomo I, Ed. Derechos Reunidos, Madrid.
- Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario Mexicano, Ed. Trillas, México, 1998.
- Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Ed. Harla, México, 1983, 211 p.
- Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México, 930 p.
 - Derecho Administrativo segundo curso, 19 ed., Ed. Porrúa, México, 1999, p.724.
- Tribunal Fiscal de la Federación IX Reunión Nacional de Magistrados. Justicia Contencioso Administrativa, origen, evolución y perspectiva en los ámbitos federal, estatal y municipal, México, 2001, p. 486.
- Valdés Villareal, Miguel. Principios Tributarios Constitucionales, TFF, México. 1992.
- Villegas Héctor B. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones de Palma, 1994.

DICCIONARIOS JURIDICOS

- Palomar de Miguel, Juan. Diccionario para Juristas, Ed. Porrúa, México, 2000, p. 1150.
- Ribo Duran, Luis. Diccionario de Derecho, Ed. Bosch, Barcelona, 1996, p.515.
- Garrone, José Alberto. Diccionario Jurídico parte III, Ed. Abeledo- Perrot, Buenos Aires, 1987, p.247.
- Fix Zamudio, Héctor. Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas. PZ, 5ª Ed., México, 1992, p. 2891.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Código Fiscal de la Federación
- Ley de Coordinación Fiscal
- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria
- Semanario Judicial de la Federación